

GZ. RV/0485-L/03,  
Zollamtstraße 7  
4010 Linz

Fax: +43 (0) 502 503-499

Referentin:  
HR Dr. Putschögl  
Telefon: +43 (0) 502 503/413  
eMail:  
Edith.Putschoegl@bmf.gv.at  
DVR: 2108837

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. Gerlinde K., Pensionistin, Vermietung und Verpachtung, Xx. Gr. , Adresse0, vertreten durch Stockinger & Torreiter Steuerberatungs OEG, 004 Li. , Südtirolerstr. 9, vom 10. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 13. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	666.200,-- S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	219.162,88 S -31.965,60 S
				187.197,-- S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				13.604,13 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind auch den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist Pensionistin und bezog im Berufungsjahr neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Einkommensteuererklärung 2000 wurden in Zusammenhang mit der Vermietung als Werbungskosten u.a. der "Ersatz für Abnutzung laut Vereinbarung" iHv. 200.000,00 S (175.000,00 S: Vermietung Radetzkystraße 12 und 14, Kl.; 25.000,00 S: Vermietung Pfeifferstraße 22, Li.) sowie 240.135,00 S an "Instandhaltungen Vermietung Radetzkystraße 12 und 14", geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 16. Juli 2002 ersuchte das zuständige Finanzamt den steuerlichen Vertreter um Vorlage von geeigneten Unterlagen betreffend "Abschreibungen laut Vereinbarung" und Erläuterungen zu diesem Thema. Weiters wurde eine Aufstellung über die getätigten Instandhaltungen und eine eventuelle Spekulationsgewinnermittlung verlangt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2002 legte der steuerlichen Vertreter sowohl die zwischen der Berufungswerberin und ihrem Sohn, Dr. Gerhard K., geschlossene Vereinbarung betreffend "den Ersatz für Abnutzung Mietobjekt" sowie die "Aufstellung über den Instandhaltungsaufwand 2000" in den Mietobjekten Radetzkystraße 12 und 14 vor. Unter Punkt 3. bezog sich der bevollmächtigte Vertreter auf den Schenkungsvertrag betreffend Liegenschaft Radetzkystraße 14, abgeschlossen zwischen der Berufungswerberin und ihrem Sohn, welcher in Kopie der Vorhaltsbeantwortung beigelegt wurde. Ergänzend führte er aus, dass demnach kein Spekulationstatbestand vorliege.

Die nunmehr im Akt aufliegende Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin und ihrem Sohn bezüglich "Ersatz für Abnutzung Mietobjekt" lautet wie folgt:

"Betrifft: Mietobjekte in Kl. , Radetzkystraße 12 und 14 sowie Li. , Pfeifferstraße 22.

Zwischen Dr. Gerhard K. als bücherlichem Eigentümer und Frau Dr. Gerlinde K. als Fruchtgenussberechtigter war bislang vereinbart, dass die Fruchtgenussberechtigte dem Eigentümer als Ersatz für die Entwertung der Mietobjekte durch Alter und Abnutzung jährlich einen Betrag iHv. 1,5 % des Einheitswertes vergütet.

Ausgelöst durch den zwischenzeitig erkennbar gewordenen gesteigerten Renovierungsbedarf wird diese bisherige Vereinbarung nun wie folgt modifiziert:

Die Partner dieser Vereinbarung beabsichtigen, durch unabhängige Gutachter die fiktiven Anschaffungskosten und die Restnutzungsdauer der Mietgegenstände ermitteln zu lassen. Die Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich, nach Vorliegen dieser Gutachten dem Eigentümer Ersatz für die Entwertung der Mietobjekte durch Alter und Abnutzung dann auf Basis der Ansätze der Gutachten zu leisten.

Da diese Gutachten noch nicht vorliegen, ist für das laufende Jahr eine Akontozahlung für diese Vergütung iHv. 200.000,00 S vereinbart, die auf das Sparvereinskonto des

Eigentümers, Kontonummer X bei der R.G, BLZ Y zu überweisen ist.

Gr. am 13. September 2002"

Unterschrieben ist diese Vereinbarung von Dr. Gerlinde K. und Dr. Gerhard K. .

Die Aufstellung über den Instandhaltungsaufwand 2000 in den Mietobjekten

Radetzkystraße 12 und 14 umfasst folgende Rechnungen die allesamt in Kopie vorgelegt wurden:

Bezahlt am	Empfänger	Leistung	ATS exklusive MwSt
11. Jänner 2000	Firma P.	R12: Reparatur Haustür	2.802,80
12.1.2000	Firma St.	R12: Austausch schadhafter Fenster- und Türverglasung	67.255,92
21.11.2000	Firma Po.	R12: Malerarbeiten an Fenstern in drei Wohnungen	70.707,00
21.11.2000	Firma Po.	R14: Malerarbeiten im Stiegenhaus	56.824,49
27.12.2000	Firma Str.	R12: Tischlerarbeiten an Fenstern in drei Wohnungen	42.660,00
		Zwischensumme	240.250,21
8.3.2000	STW KLG	Refundierung über Zahlungsguthaben aus 1999	-114,72
		Summe Jahr 2000	240.135,49

Der gemeinsam mit der Vorhaltsbeantwortung vorgelegte Schenkungsvertrag vom

17. November 2000, weist folgenden wesentlichen Inhalt auf:

"Schenkungsvertrag

abgeschlossen zwischen Frau Dr. Gerlinde K. , geboren 13.10.1923, Pensionistin, Xx. Gr. , Adresse1, als Geschenkgeberin einerseits und ihrem Sohn, Herrn Dr. Gerhard K. , geboren 27.11.1959, Angestellter, Xx. Gr. , Adresse1 , als Geschenknehmer andererseits.

I. Frau Dr. Gerlinde K. , im Folgenden kurz Geschenkgeberin genannt, ist grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 986 KG 00 Kl. VIII. Bezirk, bestehend aus dem Grundstück 717/34 Baufläche (begrünt), auf dem sich ein Garagengebäude befindet.

Die Geschenkgeberin ist weiters zu 1170/3000 und 915/3000, sohin zusammen 2085/3000, Anteilen grundbürgerliche Miteigentümerin der Liegenschaft EZ 412 KG 00 Kl. VIII. Bezirk, bestehend aus dem Grundstück 1330 Baufläche, mit dem Wohn- und Geschäftshaus Radetzkystraße 14. Mit diesen Miteigentumsanteilen ist das

Wohnungseigentum an den Geschäftsräumen im Erdgeschoss samt dazugehörigen Archivräumen in den Kellern 2 und 3 sowie das Wohnungseigentum an der Wohnung W 2 im ersten Obergeschoss samt dazugehörigem Keller 1 untrennbar verbunden. Diese Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile stellen den Schenkungsgegenstand dar."

Mit Schriftsatz vom 8. August 2002 richtete die Abgabenbehörde erster Instanz einen neuerlichen Vorhalt an die Berufungswerberin. Der steuerliche Vertreter wurde ersucht, bekannt zu geben, wie die Gebäude-AfA beim Objekt Radetzkystraße 12 und 14 in den Jahren 1999 mit 9.615,00 S und 2000 mit 3.500,00 S berechnet worden sei. Auch wurde für die Zahlung über 200.000,00 S ein belegmäßiger Nachweis verlangt. Abschließend wurde um Vorlage der in der Vereinbarung vom 13. September 2000 angesprochenen Gutachten ersucht.

Mit Schreiben vom 26. September 2002 gab der steuerliche Vertreter Folgendes bekannt:

1. AfA 1999:

Die 1999 geltend gemachte AfA für das Gebäude Radetzkystraße 12 und 14 bzw. die Garagen sei mit 1,5 % vom Einheitswert berechnet worden. Aus den dem steuerlichen Vertreter vorliegenden Unterlagen ergebe sich folgende Berechnung:

Einheitswert Radetzkystraße 12	165.000,00 S x 1,5 laut Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter am 20. Juni 2005: Schreibfehler: richtig: 365.000,-- S	5.475,00 S
Einheitswert Radetzkystraße 14	140.000,00 S x 1,5	2.100,00 S
Einheitswert Garagen	136.000,00 S x 1,5	2.040,00 S
		9.615,00 S

Die im Jahr 2000 mit 3.500,00 S geltend gemachte Gebäude-AfA resultiere aus der AfA für die Garagen im Betrage von 2.040,00 S und aus 1.459,50 S aus der anteiligen AfA für das Geschäftslokal im Erdgeschoss und die Wohnung im ersten Obergeschoss der Liegenschaft Radetzkystraße 14 im Ausmaß von rund 69,50 % des Gesamteinheitswertes. Der verbleibende Anteil für die Wohnung im zweiten Obergeschoss mit Ausnahme von 30,50 % sei nicht geltend gemacht worden, da diese 915/3000 Anteile laut Schenkungsvertrag vom 10. Oktober 1983 Herrn Dr. Gerhard K. gehören würden und die Berufungswerberin nur mehr das Fruchtgenussrecht besessen hätte.

Ab diesem Zeitpunkt sei in Höhe der geltend gemachten AfA ein Entgelt an den zivilrechtlichen Eigentümer Herrn Dr. Gerhard K. bezahlt worden.

2. Der Beleg über die Zahlung der im Jahr 2000 als Werbungskosten ausgewiesenen 200.000,00 S würde diesem Schreiben beiliegen.

3. Die entsprechenden Schätzungsgutachten würden ebenfalls diesem Schreiben beigelegt.

Zu Punkt 2. wurde seitens der Berufungswerberin die Kopie einer Auftragsbestätigung und eines Kontoauszuges der KAnstalt vorgelegt.

Der Auftragsbestätigung ist zu entnehmen, dass am 22. September 2000 mittels Selbstbedienung (Stempelaufschrift der Kreditanstalt AG) 300.000,00 S an das Empfängerkonto 34629, BLZ Empfängerbank: Y ; Empfängerbank: RBank an den Empfänger: APIS Sparverein überwiesen wurde.

Als Verwendungszweck wurde angegeben: 1483 VT, Dr. K. .

Die Überweisung wurde getätigkt vom Konto der Auftraggeberin: 08824813300, BLZ: 001; der Name der Auftraggeberin war mit Dr. G. K. angegeben.

Aus der Kopie des Kontoauszuges ist zu entnehmen, dass die vorstehend angeführte Überweisung mit Wert 22. September 2002 durchgeführt wurde.

Auf der vorgelegten Kopie ist weiters handschriftlich Folgendes ausgeführt:

"Die übersteigenden 100.000,00 S entfallen auf den Ersatz von Barauslagen für laufende Besorgungen (Lebensmitteleinkauf und dergleichen)."

Folgende Gutachten wurden der Vorhaltsbeantwortung beigelegt:

1. Privatgutachten für Dr. Gerhard K. , erstellt von Ing. Peter Ple, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilienverwaltung und Wohnungseigentum.

Das Gutachten beschäftigt sich mit der Feststellung des Verkehrswertes der Liegenschaftsanteile 007 Li. , Pfeifferstraße 22, Gerichtsbezirk Linz, KG 002 U, EZ 1944 938/7192 und 614/7192 Anteile (diese Anteile ergeben Wohnungseigentum an den Wohnungen W 7/8 und W 9, Pfeifferstraße 22).

Als Bewertungsstichtag ist der 24.11.2001 angegeben.

Für die Wohnung W 7/8 mit einer Wohnnutzfläche von 104,86 m<sup>2</sup> wurde im Gutachten ein Verkehrswert iHv. 2.640.000,00 S (darin enthaltener Bodenanteil für 938/7192 iHv. 276.261,00 S) ausgewiesen.

Der Verkehrswert der Wohnung W 9 mit einer Wohnnutzfläche von 71,40 m<sup>2</sup> beträgt laut Gutachten 1.420.000,00 S (darin enthaltener Bodenanteil für 614/7192 iHv. 180.836,00 S).

2. Gutachten für Herrn Dr. Gerhard K. erstellt von Baumeister Dipl.Ing. Gerold Ka., Zivilingenieur für Bauwesen über die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft EZ 268, Radetzkystraße 12, Top 1, Top 2, Top 3, Top 5, Top 6, Top 7, KG Kl. 00 (8. Bezirk), Bezirksgericht Kl. .

Als Bewertungsstichtag ist der 15. Jänner 2001 (Tag der Befundaufnahme) im Gutachten angeführt. Folgende Verkehrswerte sind im Gutachten ausgewiesen:

Verkehrswert Top 1:	1.500.000,00 S
Verkehrswert Top 2:	930.000,00 S

Verkehrswert Top 3:	3.300.000,00 S
Verkehrswert Top 5:	950.000,00 S
Verkehrswert Top 6:	1.400.000,00 S
Verkehrswert Top 7:	1.300.000,00 S

Mit Bescheid vom 13. März 2003 wurde die Einkommensteuer 2000 abweichend von der Erklärung mit 263.293,00 S festgesetzt.

Begründend für die abweichende Festsetzung führte das Finanzamt aus:

Im gegenständlichen Fall sei mit 20. September 2000 eine Schenkung von 300.000,00 S an den Sohn vorgenommen worden, wovon 200.000,00 S als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht worden seien, während 100.000,00 S – laut Vermerk am Zahlungsbeleg für "Ersatz von Barauslagen, laufende Besorgungen, Lebensmitteleinkäufe etc." gedacht worden wären. Zum Zeitpunkt dieser Schenkung wäre die Berufungswerberin Eigentümerin des Mietobjektes Radetzkystraße gewesen. Es handle sich daher um keinerlei Maßnahmen zur Erhaltung und Sicherung der Einnahmen. Auch hinsichtlich des Objektes Pfeifferstraße sei in der Zahlung keinerlei die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen unterstützende Maßnahme zu erblicken. Die erwähnte Zahlung sei daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Weiters könnten die als Instandhaltungsaufwand geltend gemachten Rechnungen der Firma Po. (70.700,00 S und 56.824,49 S) sowie jene der Firma Str. über 42.660,00 S nicht anerkannt werden, da diese auf den Sohn der Berufungswerberin lauten würden und auch erst nach erfolgter Schenkung bezahlt worden seien.

Mit Schriftsatz vom 10. April 2003 erhab der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2000 weiche von der eingereichten Steuererklärung bei Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dahingehend ab, als Werbungskosten iHv. 375.691,00 S nicht anerkannt worden seien, sodass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 487.940,00 S an Stelle von 112.249,00 S der Besteuerung unterworfen worden seien.

In der gemeinsam mit dem Bescheid ergangenen Begründung handle es sich um folgende Werbungskosten:

Ersatzleistung an den Sohn der Berufungswerberin für Abnutzung des Mietobjektes	200.000,00 S
Laufender Instandhaltungsaufwand: Firma Po.	127.531,00 S
Firma Str.	42.660,00 S

in Summe:	170.191,00 S
-----------	--------------

Zu diesen Feststellungen werde folgende rechtliche Klarstellung übermittelt:

Die Berufungswerberin sei gemäß Schenkungsvertrag vom 10. Oktober 1983

Fruchtgenussberechtigte an 915/3000 Mieteigentumsanteilen (30,5 %) der Liegenschaft

EZ 412 KG Kl. (Wohnung 2. Obergeschoss). Auf Grund dieses lebenslänglichen

Fruchtgenussrechtes würden ihr die Einnahmenüberschüsse dieser Liegenschaft zustehen.

Sie habe jedoch auch die notwendigen Instandhaltungsaufwendungen zu tragen. Laut

beiliegender Kopien der Bankbelege seien diese Zahlungen auch von der Berufungswerberin

geleistet worden und müssten daher auch bei ihr als Werbungskosten anerkannt werden. Die

Rechnungen seien nur irrtümlich auf den Sohn der Berufungswerberin ausgestellt worden, da

dieser als Verwalter der Liegenschaft diese Arbeiten in Auftrag gegeben habe. Die

Berufungswerberin habe diese Rechnung berichtigten lassen und es würden nun diese

berichtigten Rechnungen gemeinsam mit den Banküberweisungen vorgelegt werden.

Hinsichtlich der geltend gemachten 200.000,00 S als Werbungskosten würde auf die bereits

übermittelte Vereinbarung vom 13. September 2000 verwiesen werden, aus der hervorgehe,

dass es sich bei diesem Betrag um den Ersatz für die AfA handeln würde, welche die

Berufungswerberin als Fruchtgenussberechtigte ihrem Sohn als zivilrechtlichen Eigentümer

der Liegenschaft überwiesen habe. In diesem Zusammenhang werde auf Tz 112 der

Einkommensteuerrichtlinien 2000 verwiesen.

Es werde daher der Antrag gestellt, die geltend gemachten Werbungskosten für

Instandhaltung iHv. 170.191,00 S bzw. für Ersatz der Substanzabgeltung iHv. 200.000,00 S

im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2000

anzuerkennen.

Mit Berufungsvorlage vom 3. September 2000 legte das zuständige Finanzamt die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Um den Sachverhalt abzuklären, richtete der Unabhängige Finanzsenat mit Schreiben vom 5. Juli 2004 einen Vorhalt folgenden Inhaltes an die Berufungswerberin:

"1. Ist es richtig, dass nur an den Objekten Li. , Pfeifferstraße 22, Wohnung 7/8 und Kl. , Radetzkystraße 14, Wohnung 3, 2. OG ein Fruchtgenussrecht zu Gunsten der Berufungswerberin besteht?

Wie verhält es sich mit den "Garagen" bezüglich des Objektes Radetzkystraße (Fruchtgenussrecht zu Gunsten der Berufungswerberin)? Gehören diese zum Objekt Radetzkystraße 12 oder 14 oder sind sie als eigenes Objekt zu sehen?

2. Es wird um Vorlage sämtlicher Verträge, aus denen die Einräumung und die konkrete inhaltliche Ausgestaltung des Fruchtgenussrechtes zu Gunsten der Berufungswerberin hervorgeht, ersucht.

3. Sollten keine schriftlichen Verträge bezüglich der inhaltlichen Ausgestaltung des Vorbehaltsergebnisses bestehen, so sind alle getroffenen (mündlichen) Vereinbarungen bekannt zu geben.

4. Weiters ist der Behörde bekannt zu geben:

Verwaltet die Berufungswerberin die Wohnungen selbst oder ist ein Verwalter damit befasst?

Wenn ja, wer ist dieser Verwalter und welche Aufgaben (detailliert) hat dieser?

Beispielsweise: wer trifft die Auswahl bei mehreren Mietinteressenten, wer verhandelt die Verträge und schließt diese ab? Wer beauftragt Reparaturen, Renovierungsarbeiten usw.? Sollte eine schriftliche Vereinbarung mit einem möglichen Verwalter bestehen, so ist diese vorzulegen.

5. Aus dem Akteninhalt ergibt sich Folgendes:

Ersatz für Substanzabgeltung geltend gemacht als Werbungskosten.

Jahr/Akontozahlung	Radetzkystraße 12/14	Pfeifferstraße 22
2000	175.000,00 S	25.000,00 S
2001	115.000,00 S	25.000,00 S
2002	10.649,00 €= 146.534,00 S	1.351,00 €= 18.590,00 S

6. Im Zusammenhang mit den als Werbungskosten geltend gemachten Zahlungen an Substanzabgeltung ergeben sich folgende Fragen:

In der Werbungskostenaufstellung für die oben stehend angeführten Jahre wird bezüglich der Zuordnung der Substanzabgeltung zwischen einzelnen Mietobjekten nicht exakt getrennt. Es bleibt somit offen, auf welche Wohnungen – sowohl bei der Pfeifferstraße 22 (W 7/8 und/oder auch W 9) als auch bei der Radetzkystraße 12/14 (nur Radetzkystraße 14, W 3, 2. OG und/oder Garagen und/oder auch Radetzkystraße 12) – sich die geltend gemachte Substanzabgeltung bezieht. Es wird daher ersucht, die genauen Wohnungen bzw. Garagen bekannt zu geben, die von der beantragten Substanzabgeltung umfasst sind.

Auf Grund der unterschiedlichen Wertansätze in den einzelnen Jahren ergibt sich die Frage, wie genau die Substanzabgeltung unter Berücksichtigung der vorliegenden Gutachten (zum Ansatz gebrachter Prozentsatz, zu Grunde gelegter Wert) berechnet wurde? Wie kommt man zu den unterschiedlichen Beträgen, wie zur Höhe der Akontozahlung?

Auf Grund welcher Basis erfolgte die Wertermittlung des Objektes Radetzkystraße 14, W 3, 2. OG? Ein diesbezügliches Gutachten ist – zumindest laut Aktenlage – nicht vorhanden. Wie wurde die Nutzungsdauer bei den einzelnen Objekten angenommen (diese geht nach Ansicht der Behörde aus den im Akt befindlichen Gutachten nicht hervor)?

7. In der Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2002 wurden unter Punkt 2 "Instandhaltungsaufwand 2000" diverse Rechnungen aufgelistet. Welche Rechnung bezieht

sich auf welches Mietobjekt? Die Angabe "..... Mietobjekten Radetzkystraße 12 und 14" ist zu ungenau. Um eine genaue Zuordnung je Rechnung (Radetzkystraße 12 oder Radetzkystraße 14) wird ersucht".

Der Vorhalt vom 5. Juli 2004 wurde folgendermaßen beantwortet:

"Ad 1. Die Eigentumsverhältnisse und die bestehenden Fruchtgenussrechte sind in beiliegender Übersicht zu den einzelnen Mietobjekten dargestellt. Das Objekt Li. , Pfeifferstraße 22, Wohnung 7/8 scheint in dieser Übersicht nicht auf, da diese nie zur Einkünftezielung verwendet wurde, sondern bis 1999 für private Wohnzwecke genutzt wurde. Auf dieses Fruchtgenussrecht hat Frau Dr. Gerlinde K. gegenüber Herrn Dr. Gerhard K. im Jahre 1999 mündlich verzichtet.

Aus den in der Übersicht angeführten Grundbuchsdaten ist ersichtlich, dass die "Garagen" eine eigene Liegenschaft mit eigener Einlagezahl darstellen."

Im Folgenden werden die vom bevollmächtigten Vertreter vorgelegten Übersichten, bezogen auf die Mietobjekte, wiedergegeben:

#### Übersicht 1:

##### "Klagenfurt, Radetzkystraße 12 (GB 00 EZ 268)

Top	Mieter	Eigentümer seit	Fruchtgenussrecht für	VKW exklusive Bodenanteil in S	RND	AfA jährlich S	AfA jährlich €	Abgeltung 2000 S	Abgeltung 2001 S	Abgeltung 2002 €
Top 1	W/W	30.12.1991 Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. bis heute	1.411.469,00	40	35.286,73	2.564,39	35.286,73	35.286,73	2.564,39
Top 2	B/K	30.12.1991 Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. bis heute	809.542,00	40	20.238,55	1.470,79	20.238,55	20.238,55	1.470,79
Top 3	Bank 12	30.12.1991 Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. bis heute	3.183.866,00	40	79.596,65	5.784,51	79.596,65	79.596,65	5.784,51
Top 4	E	30.12.1991 Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. Verzicht ab 1999							
Top 5	Ti	30.12.1991 Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. bis heute	823.690,00	40	20.592,25	1.496,50	20.592,25	20.592,25	1.496,50
Top 6	H	30.12.1991 Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. bis heute	1.215.560,00	40	30.389,00	2.208,45	30.389,00	30.389,00	2.208,45
Top 7	Poba	30.12.1991 Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. bis heute	1.176.616,00	40	29.415,40	2.137,70	29.415,40	29.415,40	2.137,70

##### "Klagenfurt, Radetzkystraße 14 (GB 00 EZ 412)

Top 1	Bank 1 4	31.12.2000 Dr. Gerhard K.	keines							
-------	-------------	------------------------------	--------	--	--	--	--	--	--	--

		K.								
Top 2	Gr	31.12.2000 Dr. Gerhard K.	keines							
Top 3	A/R	30.12.1991 (richtig: 14.10.1983) Dr. Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. Verzicht ab 2000	1.580.176,00	40	39.504,40	2.870,90	39.504,40		

Klagenfurt, Garagen (GB 00 EZ 986)

	diverse	31.12.2000 Dr. Gerhard K.	keines							
--	---------	------------------------------	--------	--	--	--	--	--	--	--

Linz, Pfeifferstraße 22 (GB 002 EZ 1944)

Top W 9	Sb	1975 Dr.Gerhard K.	Dr. Gerlinde K. bis heute	1.239.164,00	66,67	18.586,53	1.350,74	18.586,53	18.586,53	1.350,74
Summe der rechnerischen Ermittlung im Nachhinein (nach Vorliegen aller Gutachten)							273.609,51	234.105,11	17.013,08	
hievon tatsächlich bezahlte Beträge							200.000,00	140.000,00	12.000,00	

## Übersicht 2

Klagenfurt, Radetzkystraße 12 (GB 00 EZ 268)

Top	VKW inklusive Bodenwert in S	Bodenwertanteil in S	VKW exklusive Bodenanteil in S
Top 1	1.500.000,00	88.531,00	1.411.469,00
Top 2	930.000,00	120.458,00	809.542,00
Top 3	3.300.000,00	116.134,00	3.183.866,00
Top 5	950.000,00	126.310,00	823.690,00
Top 6	1.400.000,00	184.440,00	1.215.560,00
Top 7	1.300.000,00	123.384,00	1.176.616,00

Klagenfurt, Radetzkystraße 14 (GB 00 EZ 412)

Top 1	3.760.000,00	217.152,00	3.542.848,00
Top	VKW inklusive Bodenwert in S	Bodenwertanteil in S	VKW exklusive Bodenanteil in S
Top 2	1.720.000,00	169.824,00	1.550.176,00
Top 3	1.750.000,00	169.824,00	1.580.176,00

Klagenfurt, Garagen (GB 00 EZ 986)

	1.830.000,00	444.000,00	1.386.000,00
Linz, Pfeifferstraße 22 (GB 002 EZ 1944)			

Top W 9	1.420.000,00	180.836,00	1.239.164,00"
---------	--------------	------------	---------------

"Ad 2. vorgelegt werden folgende Verträge:

Übergabsvertrag vom 30. Dezember 1991 betreffend Liegenschaft Radetzkystraße 12."

Der Übergabsvertrag vom 30. Dezember 1991 weist folgenden wesentlichen Inhalt auf:

"Übergabsvertrag

abgeschlossen zwischen Frau Dr. Gerlinde K. , ..... als Übergeberin einerseits und ihrem ehelichen Sohn Herrn Dr. Gerhard K. ,....., als Übernehmer andererseits.

I. Frau Dr. Gerlinde K. , im Folgenden kurz Übergeberin, ist grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 268 KG 00 Kl. VIII. Bezirk, bestehend aus dem Baugrundstück 1331, mit dem Haus Klagenfurt Radetzkystraße 12.

II. Die Übergeberin übergibt an Herrn Dr. Gerhard K. , im Folgenden kurz Übernehmer genannt, und dieser übernimmt von der Übergeberin die vorbezeichnete Liegenschaft mit dem Haus Kl. , Radetzkystraße 12, samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, in sein Eigentum. Der Übernehmer nimmt diese Rechte ausdrücklich und dankend an.

III. ....

IV. Die Übergeberin behält sich das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht am Übergangsgegenstand vor, erklärt sich aber andererseits bereit, die gesamten auflaufenden Kosten der Erhaltung und Verwaltung des Übergangsgegenstandes sowie die anfallenden Abgaben aller Art zu tragen und zu bezahlen."

Schenkungsvertrag vom 14. Oktober 1983 betreffend Liegenschaft Kl. , Radetzkystraße 14,

Top 3:

"Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag

abgeschlossen zwischen Frau Dr. Gerlinde K. , ....., als Geschenkgeberin einerseits und ihrem ehelichen Sohn Gerhard K. , ....., als Geschenknehmer andererseits wie folgt:

1. Frau Dr. Gerlinde K. , im Folgenden kurz Geschenkgeberin genannt, ist grundbürgerlicher Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 412 KG Kl. VIII. Bezirk, bestehend aus dem Baugrundstück 1330, mit dem Haus Kl. , Radetzkystraße 14.

Gemäß dem Sachverständigungsgutachten des gerichtlich beeidigten Sachverständigen, Dir. Ferdinand Gra, Jessernigstraße 8, 003 Kl. , vom 21. Juni 1983, der Bescheinigung des Magistrates der Landeshauptstadt Kl. vom 27. Juli 1983 und dem

Nutzwertfeststellungsbescheid des Magistrates der Landeshauptstadt Kl. vom 8. August 1983 soll mit den im letztzitierten Bescheid angeführten Geschäfts- und Wohneinheiten im Haus Kl. , Radetzkystraße 14, Wohnungseigentum untrennbar verbunden werden.

2. Die Geschenkgeberin schenkt und übergibt hiemit und ihr Sohn Gerhard K. , im Folgenden kurz Geschenknehmer genannt, übernimmt aus dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ 412, KG Kl. VIII. Bezirk, 915 3000 Stel Miteigentumsanteile, mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nr. 3 im 2. Obergeschoss und am Keller Nr. 4 verbunden wird, und zwar nach Maßgabe des bisherigen Besitzstandes und Besitzrechtes und so wie alles liegt und steht und mit allem was damit erd-, mauer-, niet- und nagelfest verbunden ist, in sein Eigentum.

3. Der Geschenknehmer nimmt diese Schenkung ausdrücklich und dankend an. Die Geschenkgeberin verzichtet auf das Recht des Widerrufes dieser Schenkung.

4. Die Geschenkgeberin erklärt, dass der Schenkungsgegenstand, abgesehen von dem mit diesem Vertrag begründeten Wohnungseigentum, frei von bücherlichen und außerbücherlichen Lasten übertragen wird.

12. Die Geschenkgeberin behält sich das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht am Schenkungsgegenstand vor, desgleichen die Verwaltung, erklärt sich aber andererseits bereit, die gesamten auflaufenden Kosten der Erhaltung und Verwaltung des Schenkungsgegenstandes sowie die anfallenden Abgaben aller Art zu tragen und zu bezahlen, und zwar solange sie die Verwaltung des Hauses selbst ausübt oder die Verwaltung durch eine Person ihres Vertrauens ausüben lässt. Die Geschenkgeberin als Inhaberin der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ist daher weiterhin berechtigt, den gesamten

Nutzen aus dem übertragenen Vermögen zu ziehen, und ist somit wirtschaftliche Eigentümerin.

Schenkungsvertrag vom 17. November 2000 betreffend Liegenschaft Kl. , Radetzkystraße 14 Top 1+2 mit Garagen:

"Schenkungsvertrag

abgeschlossen zwischen Frau Dr. Gerlinde K. , ..... als Geschenkgeberin einerseits und ihrem Sohn, Herrn Dr. Gerhard K. , ..... als Geschenknehmer andererseits.

I. Frau Dr. Gerlinde K. , im Folgenden kurz Geschenkgeberin genannt, ist grundbürgerliche Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 986 KG 00 Kl. VIII. Bezirk, bestehend aus dem Grundstück 717/34 Baufläche (begrünt), auf dem sich ein Garagengebäude befindet.

Die Geschenkgeberin ist weiters zu 1170/3000 und 915/3000 sohin zusammen 2085/3000 Anteilen grundbürgerliche Miteigentümerin der Liegenschaft EZ 412 KG 00 Kl. VIII. Bezirk, bestehend aus dem Grundstück 1330 Baufläche, mit dem Wohn- und Geschäftshaus Radetzkystraße 14. Mit diesen Miteigentumsanteilen ist das Wohnungseigentum an den Geschäftsräumen im Erdgeschoss samt dazugehörigem Archivräumen in den Kellern 2 und 3 sowie das Wohnungseigentum an der Wohnung W 2 im ersten Obergeschoss samt dazugehörigem Keller 1 untrennbar verbunden. Diese Liegenschaften bzw.

Liegenschaftsanteile stellen den Schenkungsgegenstand dar.

II. Die Geschenkgeberin schenkt und übergibt an ihren Sohn, Dr. Gerhard K. , im Folgenden kurz Geschenknehmer genannt, und dieser übernimmt von der Geschenkgeberin die in Punkt I. näher bezeichneten Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile in sein Eigentum, mit allen Rechten und Pflichten, so, wie sie die Geschenkgeberin bisher besessen und benutzt hat oder hiezu berechtigt gewesen wäre.

Der Geschenknehmer nimmt die Schenkung ausdrücklich und dankend an. Die Geschenkgeberin verzichtet auf das Recht, diese Schenkung zu widerrufen.

IV. Hinsichtlich der für die vertragsgegenständlichen Geschäfts- und Wohnräume sowie Garagen bestehenden Mietverträge wird jedoch zum Zwecke einfacherer Verrechnung vereinbart, dass die Geschenkgeberin die Mieterträge bis 31. Dezember 2000 erhält.

Grundbuchsbeschluss vom 12. Dezember 1975 betreffend Liegenschaft 004 Li. , Pfeifferstraße 22, Wohnung 9 samt Anhang aus dem Verlassenschaftsakt des Bezirksgerichtes Linz A 322/74, aus denen sich das lebenslängliche Nutzungsrecht für Frau Dr. Gerlinde K. ergibt.

Ad 3. Neben den unter Punkt 2.1 bis 2.4 angeführten Verträgen gibt es keine weiteren Schriftstücke. Mündlich wurde im Jahre 1999 zwischen der Berufungswerberin und Herrn Dr. Gerhard K. vereinbart, dass Frau Dr. Gerlinde K. auf ihr Fruchtgenussrecht an den Mietobjekten Kl. , Radetzkystraße 14 (offensichtlicher Irrtum: richtig wahrscheinlich Radetzkystraße 12) Top 4, Klagenfurt, Radetzkystraße 14 Top 3 und an der Wohnung 7/8 in Li. , Pfeifferstraße 22 ab 2000 verzichtet. Nachdem die Wohnung Top 4, in Kl. Radetzkystraße 12 im Jahre 1999 bereits frei geworden ist und die Wohnung ohne größere Renovierungsarbeiten nicht vermietbar war, die Berufungswerberin aber nicht mehr bereit war, diese Kosten zu tragen, sind ihr an dieser Wohnung ab 1999 keine Einnahmen mehr zugeflossen und erfolgte der Verzicht auf das Fruchtgenussrecht bereits 1999. Die erforderlichen Renovierungsarbeiten wurden bereits von Herrn Dr. Gerhard K. getragen.

Ad 4. Verwaltungstätigkeiten werden soweit notwendig von unserer Klientin durchgeführt. Auf Grund ihres Alters ist sie jedoch gezwungen für organisatorische und manipulative Tätigkeiten

ihren Sohn, Herrn Dr. Gerhard K. , zu beauftragen. Während des dem Berufungszeitraum zu Grunde liegenden Zeitraumes fand kein Mieterwechsel statt. Verhandlungen mit Professionisten bzw. Beauftragungen derselben werden zivilrechtlich von Herrn Dr. Gerhard K. geführt bzw. vergeben. Eine Auftragerteilung erfolgt jedoch nur nach vorheriger Abstimmung mit seiner Mutter und deren Genehmigung. Die Kosten für die Renovierungsarbeiten wurden auch von Frau Dr. Gerlinde K. getragen. Weiters wurden sämtliche Betriebskostenabrechnungen von Frau Dr. Gerlinde K. versandt bzw. erfolgte die Abrechnung auf deren Namen.

#### Ad 5. Ersatz der Substanzabgeltung:

Die Gutachten über die fiktiven Anschaffungskosten für sämtliche Mietobjekte sind in den Jahren 2000 bis 2002 erst sukzessive erstellt worden und sind bei Abgabe der Steuererklärungen noch nicht vollständig vorgelegen.

Deshalb wurden – wie in der Vereinbarung vom 13. September 2000 vorgesehen, in diesen Jahren nur Akontozahlungen geleistet. Eine Aufteilung der Akontozahlungen auf die einzelnen Mietobjekte bzw. Wohnungen wurde nicht vorgenommen und die Zuordnung auf das Objekt in Li. (Pfeifferstraße) und die Mietobjekte Kl. , Radetzkystraße erfolgte in den Überschussermittlungen pauschal.

Nachdem die Wohnung W 7/8 Pfeifferstraße nicht Gegenstand der Einkünftezielung war, wurde für diese Wohnung auch kein Ersatz für Substanzabgeltung geleistet. Von der beantragten Substanzabgeltung sind die in beiliegender Darstellung aufgelisteten Objekte betroffen.

Die Restnutzungsdauer wurde für die Objekte in den Liegenschaften Kl. Radetzkystraße 12 und 14 mit 40 Jahren angesetzt.

Für die Eigentumswohnung W 9 Pfeifferstraße 22 wurde als Restnutzungsdauer 66,67 Jahre angesetzt.

#### Ad 6. Zuordnung Instandhaltungsaufwand 2000:

In der Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2002 wurden dem Referenten auch die entsprechenden Rechnungen übermittelt, aus denen die Zuordnung auf die einzelnen Wohnungen der Mietobjekte entnommen werden kann.

Ich darf nachfolgend dies darstellen:

1. Schlüsselcenter Firma Peter P. Rechnung 30. Dezember 1999 betrifft Reparatur Haustüre Radetzkystraße 12	2.802,80 S
2. Firma Max Po. Rechnung 19. Oktober 2000 betrifft Anstreicherarbeiten Außenfensterflügeln zweiseitig samt Rahmen Liegenschaft Radetzkystraße 12, Top 6, Top 5, Top 4 (offensichtlich unrichtig: laut vorgelegter Rechnungskopie wurden die Arbeiten nicht in Top 4 sondern an Top 2 durchgeführt)	70.707,00 S

3. Firma Max Po. Maler- und Anstreicherarbeiten Stiegenhaus und Maler- und Ausbesserungsarbeiten Fassade Radetzkystraße 14	56.824,49 S
4. Firma St. Austausch schadhafter Fenster- und Türverglasungen Friseursalon W Caroline, Liegenschaft Radetzkystraße 12 Top 1	67.265,92 S (Schreibfehler: richtig: 67.255,92 S)
5. Firma Ing. Hermann Str. Tischlerarbeiten Radetzkystraße 12 Wohnung Top 6, Top 2, Top 5	42.660,00 S

Ich hoffe Ihren Vorhalt erschöpfend beantwortet zu haben."

Mit Schriftsatz vom 10. März 2005 wurde der Abgabenbehörde erster Instanz zu Wahrung des Rechtes auf Parteiengehör der an die Berufungswerberin gerichtete Vorhalt, die Vorhaltsbeantwortung und die vorgelegten Unterlagen, allesamt in Kopie, zur Kenntnis gebracht und der Abgabenpartei die Möglichkeit eingeräumt, falls beabsichtigt, eine Stellungnahme abzugeben.

Eine Stellungnahme wurde nicht erstattet.

Zur weiteren Sachverhaltsabklärung wurde seitens des unabhängigen Finanzsenates mit Schreiben vom 29. März 2005 der Veranlagungsakt des Dr. Gerhard K., Sohn der Berufungswerberin, vom veranlagenden Finanzamt GSt angefordert. Dieser Akt langte am 7. April 2005 bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Mit Schriftsatz vom 10. Juni 2005 legte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin dem Unabhängigen Finanzsenat eine Klarstellung zu seinem Schreiben vom 3. August 2004 mit folgendem Inhalt vor:

"Meine Darstellung in Pkt. 3 der Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 darf ich wie folgt berichtigen:

Mündlich wurde im Jahr 1999 zwischen Frau Dr. Gerlinde K. und Herrn Dr. Gerhard K. vereinbart, dass Frau Dr. Gerlinde K. auf ihre Fruchtgenussrechte bezüglich dreier Mietobjekte verzichtet, nämlich auf Top Nr. 4 in der Liegenschaft Radetzkystraße 12 und auf Top Nr. 3 in der Liegenschaft Radetzkystraße 14 sowie an der Wohnung 7/8 in Li., Pfeifferstraße 22. Das Fruchtgenussrecht an Top Nr. 3 im 2. Obergeschoss der Liegenschaft Radetzkystraße 14 bestand gemäß Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Oktober 1983.

Die Liegenschaft Radetzkystraße 12 wurde mit Übergabsvertrag vom 30. Dezember 1991 geschenkt."

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß den §§ 15 und 16 leg. cit. anzusetzen.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 leg. cit. sind Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

lit. b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gegenständlich ist die steuerliche Anerkennung folgender Werbungskosten strittig:

- A) Die Ersatzleistung für Substanzabgeltung in Höhe von 200.000,00 S.
- B) Laufender Instandhaltungsaufwand im Zusammenhang mit den Mietobjekten in Höhe von 170.191,00 S.

#### **A) Ersatzleistung für Substanzabgeltung:**

Bis zur Einkommensteuerveranlagung 2000 hatte die Abgabenbehörde erster Instanz keine Kenntnis davon, dass die Berufungswerberin im Wesentlichen ihre erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf der Rechtsgrundlage von von ihr zurückbehaltenen Fruchtgenussrechten (= Vorbehaltstrichtgenuss) bzw. auf Grund eines Legates (= Zuwendungsfruchtgenuss) bezieht bzw. bezogen hat. Ebenso wurde es erst durch die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren getätigten Erhebungen (Vorhalt vom 5. Juli 2004 und Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004) möglich, die erklärten Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte den im Folgenden aufgezählten Mietobjekten zuzuordnen.

**Kl. , Radetzkystraße 12, Top Nr. 1 bis Top Nr. 7:**

Bis zum Jahr 1991 war die Berufungswerberin Eigentümerin dieser Wohnungen. Mit notariell beglaubigtem Übergabsvertrag vom 30. Dezember 1991 übertrug die Berufungswerberin das zivilrechtliche Eigentum auf ihren Sohn, Dr. Gerhard K. . Gleichzeitig behielt sie sich das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht mit der Verpflichtung, die gesamten mit dem Übergangsgegenstand zusammenhängenden auflaufenden Kosten der Erhaltung und Verwaltung und der anfallenden Abgaben aller Art zu tragen, zurück (Punkt IV. des Übergabsvertrages).

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 hat die Berufungswerberin auf das Fruchtgenussrecht bezüglich Top 4 1999 mündlich verzichtet, das Fruchtgenussrecht an den Wohnungen Top 1, 2, 3, 5, 6, 7 ist bis heute aufrecht.

**Kl. , Radetzkystraße 14, Top Nr. 1 bis Top Nr. 3:****Top Nr. 3:**

Bis 1983 war die Berufungswerberin Eigentümerin dieses Objektes. Mit notariell beglaubigtem Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Oktober 1983 übertrug sie 915/3000stel Miteigentumsanteile, verbunden mit der Wohnung Top Nr. 3 und Keller Nr. 4, ihrem Sohn. Dies wiederum unter Zurückbehaltung eines lebenslänglichen unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes und der Verpflichtung zur Tragung sämtlicher auflaufender Kosten der Erhaltung und Verwaltung und der anfallenden Abgaben aller Art, solange sie die Verwaltung selbst ausübt bzw. durch eine Vertrauensperson ausüben lässt (Punkt 12 des Vertrages).

Mittels gegenständlichem Vertrag wurde auch ein lebenslanges Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der Berufungswerberin vereinbart, welches auch intabuliert ist. Laut schriftlicher Klarstellung des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin vom 10. Juni 2005 zur Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 hat die Berufungswerberin auch auf das Fruchtgenussrecht bezüglich Wohnung Top 3 1999 mündlich verzichtet.

**Top Nr. 1 und Top Nr. 2:**

Das zivilrechtliche Eigentum an den restlichen Miteigentumsanteilen im Haus Radetzkystraße 14 – 915/3000stel Anteile, verbunden mit Wohnung Top Nr. 2, erstes OG samt Keller Nr. 1 und 1170/3000stel Anteile, verbunden mit der Geschäftseinheit im EG sowie Kellergeschoss mit Archivräumen und den Kellern Nr. 2 und 3 – übertrug die Berufungswerberin mit bezüglich der Echtheit der Unterschriften gerichtlich beglaubigtem Schenkungsvertrag vom 17. November 2000 ebenfalls Dr. Gerhard K. .

Laut Punkt IV. des Schenkungsvertrages wurde vereinbart, dass, zwecks Verrechnungsvereinfachung die Berufungswerberin die Mieterträge bis 31.12.2000 erhält.

Für den gegenständlichen Berufungspunkt sind daher die Wohnungen Top Nr. 1 und Nr. 2 nicht von Bedeutung.

**Kl. , Garagen, EZ 986:**

Das Eigentum an diesem Objekt übertrug die Berufungswerberin ebenfalls mit Schenkungsvertrag vom 17. November 2000 an ihren Sohn. Laut Punkt IV. hat die Berufungswerberin die Mieterträge aus der Garagenvermietung zwecks leichterer Verrechnung ebenfalls bis 31.12.2000 zu erhalten gehabt.

Nachdem an den Garagen kein Fruchtgenussrecht zugunsten der Berufungswerberin begründet wurde, ist auch dieses Objekt in die Beurteilung der Frage der Substanzabgeltung nicht einzubeziehen.

**Li. , Peifferstraße 22, Top Nr. 9:**

Zivilrechtlicher Eigentümer dieses Objektes ist aufgrund eines Legates seit 1975 der Sohn der Berufungswerberin (Beschluss des BG Li. vom 12.12.1975). Im Legat, datiert mit 3. Juli 1971, wurde neben einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Berufungswerberin und ihrem Ehegatten auch ein lebenslängliches Nutzungsrecht des Gatten der Berufungswerberin verfügt. Dieser verzichtete mittels Erklärung vom 13. Mai 1974 auf das Fruchtgenussrecht zugunsten der Berufungswerberin. Dadurch wurde diese zur Fruchtgenussberechtigten an diesem Objekt.

Laut Grundbuchsauszug vom 22. Juni 2005 ist eine Intabulation des Fruchtgenussrechtes der Berufungswerberin und des Veräußerungs- und Belastungsverbotes zu ihren Gunsten jedoch nicht erfolgt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens – Pkt. 3. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 und klarstellendem Schreiben des steuerlichen Vertreters zur Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 vom 10. Juni 2005 - wurde seitens des Abgabenbehörde weiters festgestellt, dass die Berufungswerberin im Jahr 1999 mündlich auf ihren Vorbehaltstruchtgenuss an den Objekten Kl. , Radetzkystraße 12, Top Nr. 4; Kl. , Radetzkystraße 14, Top Nr. 3 und Li. , Pfeifferstraße 22, Top Nr. 7/8 (berufungsgegenständlich ohne Bedeutung, da die beiden letztgenannten Wohnungen Top Nr. 7/8 nicht zur Einkünftezielung aus Vermietungszwecken verwendet wurden) verzichtet hat.

Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 geht noch hervor, dass die Berufungswerberin aus dem Objekt Radetzkystraße 12, Top Nr. 4 bereits 1999 keine Einnahmen mehr erzielte, da das Mietverhältnis an dieser Wohnung in diesem Zeitraum bereits beendet war. Diese Aussage findet auch Deckung in der der Einkommensteuererklärung 1999 beigelegten Überschussermittlung (Einnahmendifferenz beim Mietobjekt Radetzkystraße 12 zu den Vorjahren in Höhe von ca. 90.000,-- S).

Wesentlich für den der Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt ist vor allem die zwischen der Berufungswerberin und ihrem Sohn am 13. September 2000 schriftlich abgeschlossene Vereinbarung über die von der Berufungswerberin an Dr. Gerhard K. zu leistenden Zahlungen als Ersatz für die Entwertung

der Mietobjekte durch Alter und Abnutzung.

Diese Zahlungen sollen auf den von Gutachtern festgestellten fiktiven Anschaffungskosten und Restnutzungsdauer der Mietobjekte basieren. Konkret sind in der Vereinbarung folgende Mietobjekte bezeichnet: Mietobjekte in Kl. , Radetzkystraße 12 und 14 sowie Li. , Pfeifferstraße 22.

Da im Veranlagungsjahr 2000 die Gutachten noch nicht vorlagen, sollte in diesem Jahr eine Akontozahlung von 200.000,-- S geleistet werden.

Für die Abgabenbehörde ist an dieser Vereinbarung weiters von Interesse, dass aus dem Vereinbarungstext unzweifelhaft hervorgeht, dass es auch bereits für die Vergangenheit- offensichtlich seit Begründung der diversen Fruchtgenussrechte - eine Vereinbarung für Substanzabgeltung gegeben hat. Laut Textierung habe die Fruchtgenussberechtigte dem Eigentümer, Sohn der Berufungswerberin, als Ersatz für die Entwertung der Mietobjekte durch Alter und Abnutzung jährlich einen Betrag in Höhe von 1,5% des Einheitswertes vergütet.

Wie aus der zusammengefassten Darlegung der sachverhaltsmäßig festgestellten Fakten hervorgeht, betrifft die berufungsgegenständliche Problematik der Ersatzleistung für Substanzabgeltung nur die Objekte Kl. , Radetzkystraße 12, Top Nr. 1 bis 7, Kl. , Radetzkystraße 14, Top Nr. 3 und Li. , Pfeifferstraße 22, Top Nr. 9.

Daher sind nur diese Vermietungsobjekte in die nachfolgend dargelegten Ausführungen einbezogen:

Vorliegend sind zwei Arten des Fruchtgenussrechtes zu unterscheiden:

An den Objekten, Kl. , Radetzkystraße 12, Top Nr. 1 bis Nr. 7 und Kl. , Radetzkystraße 14, Top Nr. 3 wurde ein *Vorbehalsfruchtgenuss* begründet; am Objekt Li. . Pfeifferstraße 22, Top Nr. 9 ein *Zuwendungsfruchtgenuss*.

Ein *Vorbehalsfruchtgenuss* liegt vor, wenn der bisherige Eigentümer unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes sein Eigentum an der Sache überträgt. Beim Vorbehalsfruchtgenuss ergibt sich keine Änderung der Zurechnung der Einkünfte.

Von einem *Zuwendungsfruchtgenuss* spricht man, wenn ein Fruchtgenuss ohne der Zuwendung der Sache eingeräumt wird. Wenn diese Einräumung durch eine letztwillige Verfügung geschieht, so wird dieses Nissbrauchsrecht auch als *Testamentarischer Fruchtgenuss* bezeichnet. Wird der Fruchtgenussberechtigte unternehmerisch tätig, das heißt: er muss auf die Einkünftezielung Einfluss nehmen und die Aufwendungen tragen, – was gegenständlich der Fall ist – so sind die Einkünfte ebenfalls dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen. Dies ist im vorliegenden Fall auch geschehen.

Wie bereits erwähnt, wurde der Berufungswerberin mittels letztwilliger Verfügung (= Legat) der Fruchtgenuss unentgeltlich zugewendet.

Beim *unentgeltlichen Zuwendungsfruchtgenuss* hat der Fruchtgenussbelastete keine Einkünfte und kann daher mangels Einkunftsquelle die AfA nicht geltend machen

(VwGH 28.10.1992, 88/13/0006). Der Fruchtgenussberechtigte hat zwar Einkünfte, allerdings trifft ihn der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht, weshalb auch er die AfA nicht für sich in Anspruch nehmen kann (VwGH 17.9.1986, 85/13/0015).

Übertragen auf den Berufungsfall bedeutet dies, dass die AfA aus dem Objekt Pfeifferstraße 22, Top Nr. 9 in Höhe von 2.099,-- S, die in den vor dem berufungsgegenständlichen Zeitraum gelegenen Jahren immer durch die Berufungswerberin geltend gemacht wurde, nicht zustand und auch zukünftig nicht zusteht.

Warum die Vereinbarung vom 13. September 2000 daran nichts ändert, wird noch auszuführen sein.

Im Falle des Zuwendungsfruchtgenusses (Radetzkystraße 12, Top Nr. 1-7 und Radetzkystraße 14, Top Nr. 3 und Keller Nr. 4) ist laut Lehre (Doralt, RdW 2002, S 54) und Rechtsprechung (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074) die AfA-Berechtigung nicht anders zu sehen, als beim Zuwendungsfruchtgenuss. Dem Fruchtgenussberechtigten verbleibt zwar die (frühere) Einkunftsquelle, allerdings ist sie mit der bisherigen Quelle nicht ident. Durch die Übertragung des Eigentumsrechtes an der Vermögenssubstanz geht die Gefahr des Substanzverlustes auf den neuen Eigentümer über.

Die Verwaltungspraxis lässt jedoch im Falle des Vorbehaltstruktgenusses beim Fruchtgenussberechtigten unter bestimmten Voraussetzungen den Werbungskostenabzug in Höhe der bisherigen AfA zu:

Dann, wenn im Falle des Vorbehaltstruktgenusses der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA leistet, ist diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller hat eine Einnahme in Höhe der AfA, dieser steht die AfA als Ausgabe gegenüber.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz sieht keine Veranlassung von dieser in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 112, dargelegten Rechtsauffassung abzugehen. Unter anderem auch deshalb, weil im gegenständlichen Fall - zumindest hinsichtlich des Objektes Radetzkystraße 14, Top Nr. 3 und Keller Nr. 4.- ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der Berufungswerberin vertraglich festgehalten und auch intabuliert ist. Durch dieses Veräußerungs- und Belastungsverbot wird die Rechtsposition der Berufungswerberin gegenüber dem Eigentümer gestärkt, sodass in diesem Fall möglicherweise sogar eine AfA-Berechtigung der Berufungswerberin aufgrund wirtschaftlichem Eigentums anzunehmen ist.

Überträgt man die vorstehenden Ausführungen zum Vorbehaltstruktgenuss auf den Berufungsfall, so ergibt sich Folgendes:

Nachdem sowohl aus dem ersten Absatz der Vereinbarung vom 13. September 2000 als auch aus der Beantwortung des zweiten Vorhaltes des Finanzamtes (Vorhalt vom 8. August 2002) durch den steuerlichen Vertreter vom 26. September 2002 hervorgeht, dass die

Berufungswerberin ab dem Zeitpunkt der jeweiligen Begründung des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes an den diversen Objekten eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisherigen AfA an ihren Sohn geleistet hat, ist der Unabhängige Finanzsenat zu der Auffassung gelangt, dass grundsätzlich diese Zahlung als Werbungskosten anzuerkennen ist.

Hinsichtlich der anzuerkennenden Höhe ist zu berücksichtigen, dass laut eigenen Aussagen des steuerlichen Vertreters (Pkt. 3 der Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 und klarstellendem Schreiben zur Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2004 vom 10. Juni 2005) die Berufungswerberin 1999 auf den Vorbehaltsfruchtgenuss an den Objekten Radetzkystraße 12, Top Nr. 4 und Radetzkystraße 14, Top Nr. 3 verzichtet hat. Somit sind ihre Nutzungsrechte an diesen Objekten weggefallen. Folglich hat sie aus diesen Objekten 2000 keine Einnahmen mehr bezogen und es sind ihr auch keine Aufwendungen, auch nicht die Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der AfA mehr erwachsen.

Der steuerliche Vertreter gab mit Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2002 die dem Objekt Radetzkystraße 12 zurechenbare AfA mit 5.475,-- S bekannt. Diese ist um 14, 50 % (= laut Grundbuchsauszug jener Teil, der auf die Wohnung Top Nr. 4 [1450/10000stel Anteile] entfällt), das sind 793,87 S, gerundet 794,-- S, zu vermindern; die anzuerkennende Zahlung für Substanzabgeltung für das Objekt Radetzkystraße 12 beträgt somit 4.681,-- S.

Die dem Objekt Radetzkystraße 14 zurechenbare AfA wurde vom steuerlichen Vertreter mit 1.459,50 S bekannt gegeben. Dies ist jener AfA-Betrag, der auf die Wohnungen Top Nr. 1 und Nr. 2 samt zugehörigen Archiv- und Kellerräumen entfällt. Diese Objekte sind der Berufungswerberin im Jahr 2000 noch zuzurechnen. Eine "AfA" für die Wohnung Top Nr. 3 samt Keller Nr. 4 ist im Betrag von 1.459,50 S nicht enthalten, sodass dieser Betrag in Form einer tatsächlichen AfA (die Berufungswerberin war an Top Nr. 1 und 2 bis 17. November 2000 noch Eigentümerin) als Werbungskosten anzusetzen ist.

Eine Zahlung für Substanzabgeltung als Werbungskosten für das Objekt Pfeifferstraße 22, Top Nr. 9 in Höhe von 2.099,-- S ist aus den obenstehend angeführten Gründen dagegen nicht zu gewähren.

Das Berufungsbegehren, die Akontozahlung in Höhe von 200.000,-- S für Substanzabgeltung als Ersatz für die Entwertung der Mietobjekte durch Alter und Abnutzung, als Werbungskosten anzuerkennen, ist jedoch abzuweisen. Dies aus folgenden Gründen:

Die gegenständliche Vereinbarung ist als Vertrag zwischen nahen Angehörigen zu qualifizieren.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen, bei denen wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt werden (Stoll, BAO, 318).

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen

angenommen und damit auch anerkannt werden.

Diese Kriterien, die kumulativ vorliegen müssen, sind:

Die Verträge müssen

1.	nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung);
2.	einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3.	zwischen familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (Fremdvergleich).

Diesen in der Rechtsprechung des VwGH aufgestellten Kriterien kommt Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung, die vom Gerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen ist, zu (z.B. VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Bei Prüfung der Vereinbarung vom 13. September 2000 betreffend der Mietobjekte in Kl. , Radetzkystraße 12 und 14 sowie Li. , Pfeifferstraße 22, ergibt sich Folgendes:

1.	<b>Publizität:</b>
----	--------------------

Die Vereinbarung wurde laut vorgelegter Kopie am 13. September 2000 schriftlich geschlossen, jedoch weder vor einem Notar noch vor einem anderen Vertreter eines beratenden Berufes. Ebenso wenig ist der Vertrag notariell oder gerichtlich beglaubigt worden. Der Vereinbarung hat somit die Sphäre der Vertragsparteien nicht verlassen. Eine Publikmachung nach außen erfolgte erst am 2. August 2002. An diesem Tag langte die vom steuerlichen Vertreter verfasste Vorhaltsbeantwortung vom 1. August 2002 (Antwort auf den ersten Vorhalt des zuständigen Finanzamtes vom 16. Juli 2002) ein und diesem Schriftsatz war eine Kopie der gegenständlichen Vereinbarung beigeschlossen.

Zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und der Publikmachung nach außen - Anzeige gegenüber dem Finanzamt – ist ein Zeitraum von fast zwei Jahren verstrichen. Besonders bemerkenswert ist dabei, dass die Berufungswerberin dem Finanzamt die Vereinbarung auch nicht von sich aus,(z.B. mit Abgabe der Einkommensteuererklärung 2000, die am 15. Mai 2000 beim Finanzamt einlangte) sondern erst im Zuge von abgabenbehördlichen Erhebungen vorlegte. Die Transparenz nach außen ist jedenfalls zu verneinen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist somit zu dem Schluss gekommen, dass die Vereinbarung nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen ist und so das Kriterium der Publizität nicht erfüllt ist.

Nachdem, wie eingangs erwähnt, die Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen, würde sich eine weitere Prüfung erübrigen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat, um jeden Zweifel auszuschließen, dennoch die zwei weiteren Kriterien überprüft und ist zu folgendem Ergebnis gekommen:

<b>2.</b>	<b>Eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt:</b>
-----------	--

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist auch das Erfordernis des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes nicht erfüllt.

Dies aus folgendem Grund:

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind hinsichtlich des Inhaltes die, die Vorbehaltsfruchtgenussrechte begründenden Verträge im Zusammenhang mit der nunmehr zu beurteilenden Vereinbarung zu sehen. In den rechtsbegründenden Verträgen, dem Übergabsvertrag vom 30. Dezember 1991 und dem Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 14. Oktober 1983, verpflichtete sich die Berufungswerberin zur Tragung sämtlicher auflaufender Kosten der Erhaltung, Verwaltung und anfallender Abgaben, die mit den Übergabsobjekten in Zusammenhang stehen. Nunmehr sollten ihr im Nachhinein auch die Kosten des durch Alter und Abnützung behaupteten gesteigerten Renovierungsbedarfes in unbestimmter Höhe auferlegt werden. In unbestimmter Höhe deshalb, da die – wie vertragsmäßig vereinbart – zugrunde zu legenden fiktiven Anschaffungskosten und Restnutzungsdauer erst durch Gutachten, die im Abschlusszeitpunkt noch gar nicht existierten, ermittelt werden sollten. Das Gutachten für die Wohnung Pfeifferstraße 22 mit Befunddatum (= Datum an dem die Befundaufnahme erfolgte) 24. November 2001 ist seitens des Gutachters mit 30. November 2001 datiert, ebenso das Gutachten bezüglich Radetzkystraße 14, Top Nr. 1 und 2 (Befunddatum 15. Jänner 2001); das Gutachten für Top Nr. 3 weist als Ausstellungsdatum den 24. Jänner 2001 (Befunddatum vom 15. Jänner 2001), das Gutachten bezüglich Radetzkystraße 12 als Ausstellungsdatum den 23. September 2002 (Befunddatum 15. Jänner 2001) auf. Alle Gutachten lagen also überhaupt erst nach einem Zeitraum von ca. 2 Jahren vor. Dass die Höhe der jährlich zu erbringenden Ersatzleistung seitens der Berufungswerberin noch vollkommen unbestimmt ist, geht auch daraus hervor, dass für das Jahr 2000 eine Akontozahlung in Höhe von 200.000,-- noch ohne ziffernmäßige Grundlage bezogen auf die einzelnen Wohnungen - erfolgen sollte. Eine weitere Unklarheit wird dadurch herbeigeführt, dass im ersten Absatz der gegenständlichen Vereinbarung beinhaltet ist, dass Zahlungen für Substanzabgeltungen in Höhe von 1,5 % des Einheitswertes der Mietobjekte von der Berufungswerberin an ihren Sohn auch bisher schon immer geleistet worden seien. Gegenüber der Finanzbehörde wurde dies die gesamten Jahre hindurch jedoch nicht offen gelegt (Punkt 1. der Kriterienprüfung), vielmehr machte die Berufungswerberin – ohne Wissen der Abgabenbehörde über den Eigentumsübergang und die Begründung der Fruchtgenussrechte– die AfA in Höhe von 1,5 % der jeweiligen Einheitswerte als Werbungskosten geltend, so, als ob sie immer noch zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der Objekte wäre. Auch aus dem Veranlagungsakt des Sohnes geht eine Umsetzung dieses Vereinbarungspunktes nicht hervor. Für eine Offenlegung wäre notwendig gewesen, dass die Berufungswerberin diese

behaupteten Zahlungen als Werbungskosten unter diesem Titel "Zahlung für Substanzabgeltung" geltend gemacht hätte und korrespondierend dazu, dass der Sohn diese Zahlungen als Einnahmen unter diesem Titel erklärt hätte, gleichzeitig unter in Abzug Bringung der in der bisherigen Höhe von der Berufungswerberin als Werbungskosten geltend gemachten AfA.

Vielmehr nahm die Berufungswerberin – wie obenstehend bereits ausgeführt – Werbungskosten in Höhe von 1,5 % des Einheitswertes als AfA für sich in Anspruch (das waren bis einschließlich 1999 jährlich für die Objekte Radetzkystraße 12, 14 und Garagen: 9.615,-- S und für das Objekt Pfeifferstraße 22: 2.099,-- S).

Anders in den dem Berufungsjahr folgenden Jahren (2001 und 2002):

In diesen Jahren findet sich in der jeweiligen Überschussermittlung der Berufungswerberin an Stelle der AfA in Höhe von 1,5 % des Einheitswertes als Werbungskostenposten der Ersatz für Substanzabgeltung laut Vereinbarung [2001 in Höhe von 115.000,-- S (Radetzkystraße) bzw. von 25.000,-- S (Pfeifferstraße 22) und 2002 in Höhe von 10.649,-- € (Radetzkystraße) bzw. von 1.351,-- € (Pfeifferstraße 22, obwohl zumindest für das Veranlagungsjahr 2002 bereits alle Gutachten vorlagen].

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz drängt sich an Hand dieser Vorgehensweise die Vermutung auf, dass auf diese Art und Weise versucht wurde, die bisherige AfA-Basis (Einheitswert) durch die (ungleich höheren) fiktiven Anschaffungskosten auf Grundlage der vorgelegten Schätzwertgutachten zu ersetzen.

Dies um so mehr, als (wiederum) aus dem Veranlagungsakt des Sohnes eine Einnahme in korrespondierender Höhe zu den angeblich an ihn geleisteten Zahlungen für Substanzabgeltung nicht erkennbar ist.

Zusammenfassend gesehen ist somit nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch das Erfordernis des klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhaltes nicht erfüllt.

### **3. Fremdvergleich:**

Der Unabhängige Finanzsenat ist auch bezüglich des dritten Kriteriums zu dem Schluss gekommen, dass die Vereinbarung auch dieses nicht erfüllt.

Selbst wenn man berücksichtigt, dass Schenkungen zwischen Familienfremden nicht üblich sind und daher der inhaltliche Fremdvergleich nicht uneingeschränkt Gültigkeit besitzt, ist die gegenständliche Vereinbarung selbst zwischen Personen, die durch familienhafte Bande miteinander verbunden sind, unüblich.

Vertraglich hat sich die Berufungswerberin bereits zur Übernahme sämtlicher mit den Objekten in Zusammenhang stehenden auflaufenden Aufwendungen der Erhaltung, Verwaltung und anfallenden Abgaben verpflichtet. Dass die Fruchtgenussberechtigte sich dann zusätzlich noch zur Abgeltung der Entwertung der Mietobjekte durch Alter und Abnutzung auf Basis von Schätzungsgutachten, bei denen der Bewertungsstichtag (im Jahr

2001) Jahre nach dem Zeitpunkt der Fruchtgenussbestellung (1983 bzw. 1991) liegt, verpflichtet, entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Jedenfalls nicht fremdüblich ist, dass sich die Berufungswerberin, wie obenstehend bei der Kriterienprüfung des zweiten Punktes ausführlich dargestellt, zur Zahlung einer Ersatzleistung in unbestimmter Höhe verpflichtete. Kein Fremder würde sich zu einer Abgeltungszahlung verpflichtet, von der ihm im Zeitpunkt des Vertragsschlusses die endgültige betragsmäßige Höhe, der von ihm zu erbringenden Leistung unbekannt ist.

Weiters würde kein Fremder, eine Akontozahlung in Höhe von 200.000,-- S, zu der er sich vertraglich verpflichtet hat, ohne betragsmäßige Trennung und entsprechendem Vermerk auf dem Überweisungsbeleg, gemeinsam mit ausschließlich privat veranlassten Aufwendungen auf das in der Vereinbarung bezeichnete Sparvereinskonto überweisen. Auf die zum Nachweis des stattgefundenen Zahlungsflusses vorgelegte Kopie des Zahlungsbeleges über 300.000,-- S hat die Berufungswerberin außerhalb des Beleges, am unteren Rand des Papierblattes, handschriftlich vermerkt, dass die übersteigenden 100.000,-- S auf den Ersatz von Barauslagen für laufende Besorgungen, wie z.B. Lebensmitteleinkauf u.d.gl., entfallen würden.

Abschließend ist somit festzuhalten, dass der zwischen der Berufungswerberin und ihrem Sohn abgeschlossene Vereinbarung vom 13. September 2000 die steuerliche Anerkennung zu versagen ist. Die für die Objekte Radetzkystraße 12, und 14 sowie Pfeifferstraße 22 geltend gemachte Akontozahlung in Höhe von 200.000,-- ist daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Bei den Objekten Radetzkystraße 12, 14 und Garagen ist im berufungsgegenständlichen Jahr 2000 ein Betrag in Höhe von 8.180,50 S einnahmenmindernd zu berücksichtigen.

Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

Objekt Top	Rechtsgrund	Ersatzleistung für Substanzabgeltung S	AfA S	Gesamtbetrag S
Radetzkystr. 12 1, 2, 3, 5, 6, 7	Fruchtgenuss	4.681,--	0	4.681,--
Radetzkystr. 12 4	mündlicher Verzicht auf Fruchtgenuss 1999	0	0	0
Radetzkystr. 14 1, 2 sowie Archiv und Keller	Eigentum	0	1.459,50	1.459,50
Radetzkystr. 14 3	mündlicher Verzicht auf Fruchtgenuss 1999	0	0	0

Garagen	Eigentum	0	2.040,--	2040,--
Gesamt				8.180,50

Beim Objekt Pfeifferstraße 22 ist – wie bereits dargelegt - weder eine Ersatzleistung für Substanzabgeltung noch eine AfA in einnahmenmindernd zu berücksichtigen.

**B)** Laufender Instandhaltungsaufwand im Zusammenhang mit den Mietobjekten in Höhe von 170.191,00 S:

In der Überschussermittlung wurden im Zusammenhang mit den Objekten Radetzkystraße 12 und 14 Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von 240.135,-- S geltend gemacht.

Von diesen Aufwendungen wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz bereits ein Teil anerkannt, die einnahmenmindernd geltend gemachten Instandhaltungsaufwendungen resultierend aus den Rechnungen der Firma Po. über 70.707,-- S und 56.824,49 S und der Firma Str. über 42.660,-- S wurden mit der Begründung, die Rechnungen würden auf den Sohn der Berufungswerberin lauten und wären auch erst nach erfolgter Schenkung bezahlt worden, nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

Gemeinsam mit der Berufungsschrift legte der steuerliche Vertreter die berichtigten Rechnungen im Original sowie Kopien von Kontoauszügen vor, aus denen hervor geht, dass die Rechnungen vom Konto der Berufungswerberin (am 21. November 2000 = Firma Po. und 27. Dezember 2000 = Firma Str.) bezahlt worden sind.

Bei genauer Überprüfung der berichtigten Rechnungen ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem Ergebnis gekommen, dass auch die bisher nicht anerkannten Aufwendungen im Betrag von 152.860,-- S als Werbungskosten zu gewähren sind.

Dies aus folgenden Gründen:

Die Rechnung Firma Po. über 70.707,-- S und die Rechnung Firma Str. über 42.660,-- S resultieren aus Instandhaltungsaufwendungen durchgeführt im Haus Radetzkystraße 12, Top Nr. 2, 5 und 6. An diesen Objekten waren im berufungsgegenständlichen Zeitraum die Vorbehaltsfruchtgenussrechte der Berufungswerberin nach wie vor aufrecht. Da die Kosten daher von ihr zu tragen waren und sie diese Verpflichtung auch erfüllt hat, sind diese Instandhaltungsaufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Rechnung Firma Po. über 56.824,49,-- S bezieht sich auf Maler- und Anstreicherarbeiten an der Fassade und im Stiegenhaus des Hauses Radetzkystraße 14, das bis 17. November 2000 zu 69,50 % im Eigentum der Berufungswerberin stand, wobei im Schenkungsvertrag vereinbart war, dass zur Vereinfachung der Verrechnung die Zurechnung bis Ende 2000 bei der Berufungswerberin verbleibt. 30,50 % des Objektes entfallen auf die Wohnung Top Nr. 3, an der die Berufungswerberin bis 1999 das Vorbehaltsfruchtgenussrecht hatte. Der Betrag von 56.824,49,- wird daher zu 69,50 %, das sind 39.493,-- S, als Werbungskosten anerkannt.

Zusammenfassend betrachtet war der Berufung in beiden Punkten teilweise stattzugeben.  
Aus den obenstehend angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 30. Juni 2005