



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb, vom 7. August 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels, vertreten durch Amtspartei, vom 11. Juli 2000 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches und betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	455.500,00 S	Einkommensteuer	9.655,39 €
			minus abziehbare Lohnsteuer	<u>-10.678,05 €</u>
			ergibt Gutschrift	-1.022,66 €
In ATS beträgt die festgesetzte Gutschrift: -14.072,00				

Entscheidungsgründe

Bw. erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Laut Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 seien keine weiteren Einkünfte erzielt worden.

Mit Einkommensteuerbescheid 1998 vom 9. Februar 2000 wurde Einkommensteuer wie erklärt festgesetzt.

Zudem liegt vor eine Bestätigung des Berufungswerbers vom 1. Oktober 1999 wie folgt:

"Ich bestätige, dass ich im Jahre 1998 von meiner Mutter M.B. eine Nutzungsentschädigung (gemäß Punkt Zweitens des Übergabevertrages) in Höhe von insgesamt 30.000,00 S erhalten habe.

Die Auszahlung erfolgt bar in monatlichen Teilbeträgen von 2.500,00 S."

Mit Bescheiden vom 11. Juli 2000 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1998 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und ein neuerlicher Sachbescheid erlassen, in dem sonstige Einkünfte in Höhe von 30.000,00 S festgesetzt worden sind.

Mit Schreiben vom 7. August 2000 wurde gegen obigen Einkommensteuerbescheid 1998 Berufung eingereicht wie folgt:

Im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens seien in den Einkommensteuerbescheiden 1994 bis 1997 je 15.000,00 S und im Einkommensteuerbescheid 1998 30.000,00 S als „Sonstige Einkünfte“ angesetzt worden.

Offensichtlich handle es sich dabei um die Entschädigungen, die der Berufungswerber von seiner Mutter M.B. als jährliches Abnutzungspauschale für die vermieteten Wohnungen der Liegenschaft XStraße erhalten würde.

Mit Übergabevertrag vom 20. Dezember 1993 hätte ihm seine Mutter M.B. die Liegenschaft XStraße unter Zurückbehalt des Fruchtnießungsrechtes, jedoch sonst unentgeltlich, übergeben.

Dieses Fruchtnießungsrecht berechtige seine Mutter auch zur Vermietung der Wohnungen. In Punkt Zweitens des Übergabevertrages sei jedoch festgelegt worden, dass er pro vermieteter Wohneinheit eine jährliche Abnutzungsentuschädigung von 15.000,00 S erhalten würde.

Bis einschließlich 1997 sei nur eine Wohnung vermietet worden. Die jährliche Entschädigung hätte 15.000,00 S betragen. Ab 1998 sei auch die zweite Wohnung, die seine Mutter vorher selbst bewohnt hätte, vermietet worden. 1998 hätte die Entschädigung daher 30.000,00 S betragen.

Das Finanzamt habe die Entschädigung in voller Höhe bei den „Sonstigen Einkünften“

angesetzt. Dabei sei übersehen worden, dass diesen Einnahmen auch Werbungskosten in Form der Abnutzung der vermieteten Wohnungen gegenüberstehen würden, die im Wege der AfA zu berücksichtigen seien. Die Übergabe der Liegenschaft sei überwiegend unentgeltlich erfolgt.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 würde er als AfA-Bemessungsgrundlage die fiktiven Anschaffungskosten beantragen. Jede vermietete Wohneinheit hätte ein Ausmaß von circa 84 m². Der Schätzwert pro m² könne mit circa 15.000,00 S angenommen werden.

AfA-Ermittlung 1998	
Bemessungsgrundlage: 2 x 84 m ² x 15.000,00 S	2,520.000,00 S
AfA 1,5%	37.800,00 S

Die jährliche AfA sei höher als die vereinnahmte Entschädigung. Da keine Überschüsse erzielt werden könnten, würde keine Einkunftsquelle vorliegen.

Es werde daher beantragt, die sonstigen Einkünfte wieder auf Null zu setzen.

Am 18. August 2000 wurde durch die Amtspartei folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

Es werde ersucht, eine nähere Darlegung für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten vorzulegen. Auffällig sei vor Allem, dass kein Abschlag für die bisherige Nutzung vorgenommen worden wäre.

Mit Schreiben vom 23. August 2000 wurde wie folgt geantwortet:

Die vermieteten Wohnungen im Haus XStraße seien mit gut erhaltenen, gebrauchten Eigentumswohnungen vergleichbar.

Beim Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten hätte er sich daher an den Quadratmeterpreisen von gut erhaltenen, gebrauchten Eigentumswohnungen orientiert.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1998 vom 27. September 2000 wurden die sonstigen Einkünfte mit 17.179,00 S festgesetzt.

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Da im Rechtsmittelverfahren kein Gutachten vorgelegt worden wäre und auch keine nähere Darstellung für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten abgegeben worden wäre, erfolge die Berechnung der beantragten AfA-Bemessungsgrundlage nunmehr mit dem Ertragswertverfahren (siehe dazu VwGH vom 20.7.1999, 98/13/0109, und Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten u. A., ÖStZ 1998, S. 572).

Hiezu sei zunächst der nachhaltig erzielbare Jahresertrag für das Grundstück zu errechnen bzw. heranzuziehen. Zu diesem Zweck seien die Überschussermittlungen für die Jahre 1986 bis 1995 adaptiert worden (AfA und Steuerberatungskosten seien nicht abgezogen worden). Die Jahre 1994 und 1995 würden wegen der aktuelleren Werte einbezogen werden.

1986	29.656,00 S	1991	53.392,00 S
1987	38.373,00 S	1992	24.782,00 S
1988	38.692,00 S	1993	-5.463,00 S
1989	36.360,00 S	1994	30.554,00 S
1990	14.274,00 S	1995	35.051,00 S

Dies ergebe einen durchschnittlichen Jahresertrag von 27.765,00 S; bezogen auf das ganze Haus von 55.350,00 S.

Lege man sodann einen Kapitalisierungszinssatz von 5%, der angemessen erscheine, sowie die Restnutzungsdauer von 67 Jahren zu Grunde, so ergebe dies einen Multiplikator von 19,24.

55.350,00 x 19,24 ergebe gerundet 1,068.400,00 S.

Dieser Wert sei nunmehr auf Grund und Boden sowie auf Gebäude zu verteilen, wobei unter Einbeziehung der oben zitierten Literatur (samt den dort zitierten Stellen) der Anteil des Gebäudes mit 80% geschätzt werde.

1,068.400,00 x 80% ergebe die AfA-Bemessungsgrundlage für das gesamte Gebäude in Höhe von 854.720,00 S.

Die AfA für die Jahre 1994 bis 1997 betrage somit 6.410,40 S, jene für 1998 12.820,80 S.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2000 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und wie folgt begründet: Wie aus der Bescheidbegründung hervorgehe, sei die AfA-Bemessungsgrundlage nach dem Ertragswertverfahren ermittelt worden.

Dieses Ertragswertverfahren möge für ein Zinshaus in Wien ein geeignetes Verfahren darstellen. Bei einem kleinen Siedlungshaus am Stadtrand von Wels führe jedoch diese Methode zu völlig unrealistischen Ziffern.

Die Liegenschaft in der XStraße würde aus einem Grundstück im Ausmaß von 812 m² bestehen. Darauf befinde sich ein Siedlungshaus mit zwei Etagen. In jedem Geschoß würde sich eine Wohnung mit circa 84 m² Nutzfläche befinden.

Fiktive Anschaffungskosten seien jener Betrag, den der Empfänger einer Liegenschaft im

Zeitpunkt des Empfanges aufwenden hätte müssen.

Jedem Kaufinteressenten würde nach der Besichtigung des Objektes sofort klar gewesen sein, dass er diese Liegenschaft keinesfalls um einen Kaufpreis von 1,068.400,00 S erwerben könne.

Da sich das Gebäude in einem sehr guten Zustand befinde, würde jeder, der die Marktlage einigermaßen kennen würde, den Wert dieser Liegenschaft mit mindestens 3,000.000,00 S ansetzen. Hievon würden circa 800.000,00 S auf Grund und Boden entfallen.

Im Raum Wels gebe es eine Vielzahl von Liegenschaften, die mit dem Grundstück XStraße vergleichbar seien. Es würden auch sicherlich immer wieder vergleichbare Liegenschaften verkauft werden, da gerade Grundstücke dieser Größenordnung beliebte Kaufobjekte seien. Es werde daher beantragt, die fiktiven Anschaffungskosten nach dem Kaufpreis von Vergleichsliegenschaften zu schätzen.

Nach Meinung des Berufungswerbers müsse die AfA-Basis bei mindestens 2,200.000,00 S liegen.

Am 25. Oktober 2000 wurde folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

Man werde ersucht, ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen über die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten zum Erwerbszeitpunkt vorzulegen.

Mit Schreiben vom 15. November 2000 wurde ein Gutachten der gerichtlich beeideten Sachverständigen J.E. vorgelegt. Der Wert zum Zeitpunkt der Übergabe (1. Jänner 1994) hätte insgesamt circa 2,400.000,00 S betragen. Hiervon würden circa 1,643.000,00 S auf den Gebäudewert entfallen.

Weiters liegt vor ein Übergabevertrag vom 20. Dezember 1993, abgeschlossen zwischen M.B. als Übergeberin und dem Berufungswerber als Übernehmer. Übergabeobjekt ist die gegenständliche Liegenschaft.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"Zweitens:

Als Gegenleistung für die vorstehende Übergabe bedingt sich die Übergeberin die Einräumung eines lebenslänglichen Fruchtnießungsrechtes am Vertragsobjekt im Sinne der §§ 509ff ABGB aus. Dieses Fruchtnießungsrecht schließt das Recht der Übergeberin ein, die von ihr bisher im Objekt XStraße bewohnte Wohnung auf ihre fernere Lebensdauer weiter zu bewohnen und zu benützen beziehungsweise die in dem zweigeschossigen Wohnhaus mit circa 101 m² verbaute Fläche bestehende Wohneinheiten auf eigene Rechnung zu vermieten.

.....

Analog § 520 ABGB wird zur Sicherstellung der vermieteten Substanz von der Fruchtgenussberechtigten pro vermieteter Wohneinheit eine Entschädigung jährlich im

Nachhinein als Abnutzungspauschale im Betrag von 15.000,00 S zu bezahlen sein. Eine Verzinsung oder grundbücherliche beziehungsweise sonstige Sicherstellung dieses Abnutzungspauschales wird ausdrücklich nicht vereinbart, es hat jedoch Wertbeständigkeit des Geldes zu gelten.

.....

Die Grundsteuer, die notwendigen Gebäudeversicherungen, sowie die sonstigen öffentlichen Abgaben (Kanalgebühr, Müllabfuhr, Rauchfangkehrer und dergleichen) sowie sämtliche Betriebskosten trägt die Übergeberin.

.....

Drittens:

Um das Übergabsobjekt im Familienbesitz zu erhalten, verpflichtet sich der Übernehmer, diese Liegenschaft ohne ausdrückliche und schriftliche Zustimmung der Übergeberin weder zu belasten, noch zu veräußern. Zu diesem Zwecke räumt der Übernehmer der Übergeberin am Vertragsobjekt das Belastungs- und Veräußerungsverbot iSd § 364c ABGB hiermit ein, welche Verbotseinräumung vertragsmäßig angenommen wird.

..... "

Am 24. November 2000 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2002 wurde durch den Berufungswerber folgende beiden Schriftstücke eingereicht:

Zum Einen eine Anfrage an einen Wirtschaftstreuhänder wie folgt:

Es werde ersucht, zu folgendem Sachverhalt die Rechtsansicht bekannt zu geben:

Eine Frau hätte Ende 1993 ihr Haus mit zwei Wohnungen an den Sohn unentgeltlich übertragen. Sie hätte sich jedoch das lebenslängliche Fruchtgenussrecht zurückbehalten.

Zusätzlich scheine im Vertrag folgende Formulierung auf:

"Analog § 520 ABGB wird zur Sicherstellung der vermieteten Substanz von der Fruchtgenussberechtigten pro vermieteter Wohneinheit eine Entschädigung jährlich im Nachhinein als Abnutzungspauschale im Betrag von 15.000,00 S zu bezahlen sein."

Bis 1997 hätte die Fruchtgenussberechtigte eine Wohnung selbst bewohnt. Eine Wohnung wäre vermietet gewesen. Seit 1998 seien beide Wohnungen vermietet.

Die Frau zahle an ihren Sohn, der sonst nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe, bis 1997 eine jährliche Entschädigung von 15.000,00 S und seit 1998 jährlich 30.000,00 S.

bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien diese

Entschädigungskosten als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Diese Zahlungen seien für den Sohn steuerpflichtige Einnahmen, von denen jedoch die AfA als Werbungskosten abgezogen werden könnten.

Die Frage sei nun, von welcher Bemessungsgrundlage in diesem Fall die AfA zu berechnen sei. Sei es möglich, die AfA gemäß § 16 Abs.1 Z 8 lit b EStG 1988 von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen?

Zum Anderen wurde die diesbezügliche Antwort eingereicht:

Durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes durch die Mutter an den Sohn werde in der Regel noch keine Einkunftsquelle überlassen. Vielmehr bleibe die Einkunftsquelle beim bisherigen Eigentümer und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten. Damit stehe grundsätzlich die Abschreibung der Mutter als Inhaber der Einkunftsquelle zu. Erst mit der Übertragung der Einkunftsquelle von der Mutter an den Sohn (also mit Beendigung des Fruchtgenussrechtes) könne der Sohn wählen, ob er die AfA vom Einheitswert oder von den fiktiven Anschaffungskosten berechne.

Sei nicht der Fruchtnießer, sondern der zivilrechtliche Eigentümer (also der Sohn) auch wirtschaftlicher Eigentümer geworden, dann stehe die AfA nicht dem Fruchtnießer zu. Das Recht zum Abzug der AfA würde in diesen Fällen der zivilrechtliche Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer haben. Voraussetzung für den Abzug der AfA als Werbungskosten sei aber stets das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Bei einer unentgeltlichen Fruchtgenusseinräumung hätte der Eigentümer idR keine Einkunftsquelle. Damit stehe dem zivilrechtlichen Eigentümer, auch wenn er als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, keine AfA zu. Dies gelte auch dann, wenn die Belastung mit dem Fruchtgenuss nur von kurzer Dauer sei (z.B. der Vorbehaltsfruchtnießer bereits zwei Jahre nach Übertragung des Mietobjektes verstorben sei).

Durch die Vereinbarung einer Entschädigung von 15.000,00 S bzw. 30.000,00 S beziehe der Sohn als Eigentümer des Objektes auch Einnahmen und damit eine Einkunftsquelle. Durch die Zahlung solle ja vertragsgemäß die Abnutzung abgegolten werden.

Wenn aber der Sohn bereits eine Einkunftsquelle habe, dann stehe ihm das Wahlrecht zu, die AfA vom Einheitswert oder von den fiktiven Anschaffungskosten zu beantragen. Allerdings sei dieses Wahlrecht bereits im ersten Jahr, in dem es steuerliche Auswirkungen habe, geltend zu machen. Sei die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten wesentlich höher als die Entschädigung, dann werde die Finanz voraussichtlich Liebhaberei bis zum Wegfall des Fruchtgenussrechtes annehmen.

Mit Berufungsentscheidung vom 21. März 2002 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

Strittig sei, ob bei Ermittlung der sonstigen Einkünfte des Berufungswerbers von den Einnahmen in Höhe von 30.000,00 S AfA (jährliche Abschreibung des Wohngebäudes) in welcher Höhe abzusetzen sei.

M.B. hätte ihrem Sohn mit Übergabsvertrag vom 20. Dezember 1993 die gegenständliche

Liegenschaft unentgeltlich übertragen, sich jedoch das lebenslängliche Fruchtgenussrecht vorbehalten. Zudem hätte sie sich vertraglich verpflichtet, analog § 520 ABGB zur Sicherstellung der vermieteten Substanz jährlich im Nachhinein eine Abnützungspauschale im Betrag von 15.000,00 S pro vermieteter Wohneinheit an den Übernehmer der Liegenschaft (Bw.) zu leisten.

Gemäß § 24 Abs.1 lit d BAO würden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe, diesem zugerechnet.

Unbestritten sei, dass die Fruchtnießerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehe. Sie sei Fruchtgenussberechtigte, hätte die entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten, unter Anderem das Recht, Wohnungen auf eigenen Namen zu vermieten, was sie auch tatsächlich tun würde.

Fraglich sei allerdings, ob die Verfügungsmacht der Mutter als Fruchtgenussberechtigte soweit gehe, dass sie als wirtschaftliche Eigentümerin des Mietobjektes betrachtet werden könne, so dass sie diesbezüglich zum AfA-Abzug berechtigt sei und Bw. von vornherein vom Abzug der AfA ausgeschlossen sei.

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte, wie zum Beispiel Fruchtgenuss, würden in der Regel noch kein wirtschaftliches Eigentum der Fruchtnießerin begründen. Es bedürfe noch einer besonderen vertraglichen Gestaltung, dass die bisherige Eigentümerin (M.B.) trotz Schenkung der Liegenschaft an Bw. wirtschaftliche Eigentümerin iSd Rechtsprechung des VwGH geblieben sei.

Bei wirtschaftlichem Eigentum stehe der Fruchtnießerin die AfA zu (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 2, Rz 7, unter Verweis auf VwGH vom 29.6.1982, 81/14/0093 sowie 82/14/0054).

Im Erkenntnis des VwGH vom 29.6.1982, 82/14/0054, sei das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum des Fruchtnießers deshalb versagt worden, da der Eigentümer durch kein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeschränkt worden wäre.

Dem Erkenntnis des VwGH vom 17.9.1986, 85/13/0015, sei zu entnehmen, dass der Fruchtnießer deshalb nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen worden wäre, da die Bestimmung des § 513 ABGB vertraglich insofern eingeschränkt worden sei, als der Fruchtgenussberechtigte nicht verbunden sei, die dienstbare Sache als ein guter Haushalter in dem Stand, in welchem er es übernommen habe, zu erhalten, und aus dem Ertrag die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen, sondern dass er nur insoweit als der Ertrag der Liegenschaft dazu ausreiche, verpflichtet sei, die dem Fruchtgenuss unterliegende Sache in einem solchen Zustand zu erhalten, dass sie den jeweiligen baupolizeilichen Vorschriften entspreche.

Nach der Rechtsprechung des VwGH liege demnach wirtschaftliches Eigentum der

Nutzungsberechtigten bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten der Nutzungsberechtigten vor, wenn der Nutzungsberechtigte die zivilrechtlich dem Fruchtnießer zufallenden Kosten- und Erhaltungspflichten (§§ 512f ABGB) trage (Doralt, 4. Auflage, § 2 Rz 115, 116, unter Hinweis auf VwGH vom 7. 5.1969, 1814/68, 14.9.1972, 54/72, sowie 17.9.1986, 85/13/0015, ebenso Kohler in RdW 1987, 175, Titel: Fruchtgenussvereinbarungen im Lichte der jüngsten Rechtsprechung: Gebäude-AfA beim Fruchtnießer nur zulässig, wenn wirtschaftliches Eigentum angenommen werden könne, was einerseits ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Fruchtnießers und andererseits die uneingeschränkte Übertragung der in den §§ 512 und 513 ABGB angeführten Pflichten auf den Fruchtnießer voraussetze).

Mit dem Übergabsvertrag hätte sich M.B. einerseits ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht (Punkt Zweitens) und ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu ihren Gunsten (Punkt Drittens) vorbehalten und trage andererseits die Erhaltungspflicht nach den §§ 512ff ABGB (Übergabsvertrag Punkt Zweitens).

Die Fruchtgenussberechtigte sei daher laut Übergabsvertrag wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft.

Als wirtschaftliche Eigentümerin sei die Fruchtnießerin daher berechtigt, die AfA im bisherigen Ausmaß abzusetzen. Ihre Stellung hätte sich in Folge des Übergabsvertrages nur insoweit geändert, als sie auf Grund des Übergabsvertrages nicht mehr zivilrechtliche, sondern nur mehr wirtschaftliche Eigentümerin sei.

Da die Fruchtnießerin als wirtschaftliche Eigentümerin ihre Befugnisse über die Liegenschaft gleich einer Eigentümerin ausübe und ihr die AfA zustehe, hätte Bw. für die Dauer des Fruchtgenusses keine Verfügungsmacht über die Liegenschaft, sei ihm diese daher auch nicht zuzurechnen und ein Abzug der AfA als Werbungskosten beim Berufungswerber jedenfalls ausgeschlossen. Dies sei dem steuerlichen Vertreter am 1. März 2002 vorgehalten worden, worauf er lediglich entgegnet hätte, wegen der Zahlung für die Substanzabnutzungen würde kein wirtschaftliches Eigentum der Mutter vorliegen.

Auch die Zahlung zur Sicherstellung der vermieteten Substanz analog § 520 ABGB von M.B. an Bw. in Höhe von 15.000,00 S pro vermieteter Wohneinheit ändere nichts an der AfA-Berechtigung der M.B., da diese nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen dessen ungeachtet weiterhin zum AfA-Abzug berechtigt sei. Zusätzlich zur Erhaltungspflicht, die vertraglich nicht eingeschränkt worden sei, sei die Fruchtgenussberechtigte verpflichtet, die vereinbarten Zahlungen analog § 520 ABGB an Bw. zu leisten.

Außerdem könne der Eigentümer vom Fruchtgenussberechtigten nach § 520 ABGB in der Regel die Sicherstellung der Substanz bei einer sich äußernden Gefahr verlangen. Nach der

Judikatur genüge schon die begründete Besorgnis eines künftigen schädigenden Verhaltens des Gebrauchsberechtigten. Diese Zahlung sei also zu leisten, wenn die Gefahr bestehe, dass die Abnutzung des gegenständlichen Wohngebäudes über die normale Abnutzung bei ordnungsgemäßem Gebrauch hinausgehe.

Zahlungen gemäß § 520 ABGB seien daher nicht für die normale Abnutzung (steuerlich abgegolten durch AfA), sondern zur Sicherstellung der Substanz bei einer sich äuernden Gefahr zu zahlen. Auch unter diesem Aspekt sei der Abzug der geltend gemachten Abzugspost von den vom Berufungswerber empfangenen Zahlungen (analog § 520 ABGB) ausgeschlossen.

Die auf einem einheitlichen Rechtsgrund (rechtsverbindlicher Vertrag) basierenden wiederkehrenden Zahlungen der Mutter an Bw. als zivilrechtlicher Eigentümer würden bei diesem unbestritten einen wiederkehrenden Bezug iSd § 29 Z 1 EStG 1988 darstellen.

Das Finanzamt hätte daher im bekämpften Sachbescheid vom 11. Juli 2000 zu Recht die Zahlungen in Höhe von 30.000,00 S als wiederkehrenden Bezug als sonstige Einkünfte angesetzt.

Die Zuerkennung der AfA durch die Berufungsvorentscheidung hätte sich damit als schon dem Grunde nach rechtswidrig erwiesen, weshalb auf die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten nicht mehr einzugehen gewesen wäre.

Gegen obige Berufungsentscheidung wurde beim VwGH Beschwerde erhoben wie folgt: Bw. würde sich in seinem Recht beschwert erachten, dass von der vereinnahmten Abnützungsentschädigung keine Werbungskosten (Absetzung für Abnutzung) abgezogen worden wären.

Die Amtspartei hätte die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten dem Grunde nach bereits anerkannt. Uneinigkeit hätte nur mehr über die Höhe der Bemessungsgrundlage geherrscht. Deshalb sei auch mit Schreiben vom 25. Oktober 2000 ersucht worden, ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vorzulegen.

Der Berufungssenat sei von dieser Rechtsmeinung vollkommen abgegangen. Nach Ansicht des Berufungssenates stehe die Absetzung für Abnutzung der Mutter des Bw., M.B., zu, da diese als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen sein würde.

Wirtschaftliches Eigentum hätte seine Rechtsgrundlage in § 24 Abs. 1 lit d BAO.

Nach ständiger Rechtsprechung setze wirtschaftliches Eigentum voraus, dass der Betreffende die Herrschaft über ein Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer ausübe. Er müsse in der Lage sein, mit dieser Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten.

M.B. hätte sich verpflichtet, an Bw. eine Entschädigung für die Abnutzung in Höhe von jährlich 30.000,00 S (15.000,00 S pro vermietete Wohnung) zu bezahlen. Die jährlichen Einnahmen für Miete und Betriebskosten hätten 108.000,00 S betragen. Ziehe man die Betriebskosten ab,

würden circa 100.000,00 S übrig bleiben.

Die an Bw. zu zahlende Entschädigung von 30.000,00 S betrage daher circa 30% der Mieteinnahmen. Die Verpflichtung zur Zahlung der Entschädigung bestehe in jedem Fall und sei unabhängig davon, ob die Abnutzung normal sei oder darüber hinausgehe.

Kein Eigentümer würde eine Veranlassung haben, einem Dritten circa 30% der Mieteinnahmen zu überlassen.

Die Reduzierung der Einnahmen aus der Vermietung auf circa 70% sei ein so wesentlicher wirtschaftlicher Nachteil gegenüber einem Eigentümer, dass für diesen Fall wirtschaftliches Eigentum nicht mehr anzunehmen sei, auch wenn einige andere Punkte dafür sprechen würden.

Die Entscheidung des Berufungssenates führe zu einem unlogischen und ungerechten Ergebnis. Während M.B. neben der Entschädigungszahlung auch nicht die AfA als Ausgabe absetzen könne, würde Bw. die vereinnahmte Entschädigung zur Gänze versteuern müssen. Die zu zahlende Entschädigung für die Abnutzung sei ein Äquivalent für die Abnutzung des Gebäudes, die ja ihn als zivilrechtlichen Eigentümer treffen würde.

Wirtschaftlich gesehen würden Bw. und seine Mutter „gemeinschaftliche“ Einkünfte erzielen. Eine Mutter trage die laufenden Ausgaben und gebe einen Teil der Einnahmen in Form der Abnutzungsentschädigung von 30.000,00 S an ihn weiter. Er wiederum würde Einnahmen in Höhe der Abnutzungsentschädigung erzielen und könne die Absetzung für Abnutzung als Sonderwerbungskosten absetzen.

Zu obiger Beschwerde wurde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgende Gegenschrift erstellt:

Bei der Bestimmung Punkt Zweitens des Übergabsvertrages, in der einvernehmlich festgelegt worden sei, dass der Berufungswerber zur Sicherstellung der vermieteten Substanz von der Fruchtgenussberechtigten pro vermieteter Wohneinheit eine Entschädigung jährlich im nachhinein als Abnutzungspauschale in Höhe von 15.000,00 S erhalten würde, würde es sich um eine freie Vertragsgestaltung, das hieße um eine Vereinbarung, wie sie im autonomen Bereich zwischen zwei Vertragsparteien möglich sei, handeln (Grundsatz der Privatautonomie).

Diese Vereinbarung berühre jedoch das wirtschaftliche Eigentum der Mutter des Berufungswerbers an der übergebenen Liegenschaft nicht. Da die Mutter nach Übergabe der Liegenschaft wirtschaftliche Eigentümerin geblieben sei, stehe dem Berufungswerber keine Absetzung für Abnutzung zu.

Mit Erkenntnis des VwGH vom 26. April 2007, 2002/14/0063, wurde die obige Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründet wurde diese Aufhebung wie folgt:

Im angefochtenen Bescheid sei die belangte Behörde davon ausgegangen, dass sich die Mutter des Berufungswerbers nach dem Übergabsvertrag einerseits ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht (Punkt Zweitens) und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu ihren Gunsten (Punkt Drittens) vorbehalten hätte und andererseits sie die Erhaltungspflicht nach §§ 512 f ABGB, Übergabsvertrag Punkt Zweitens) tragen würde.

Vor dem Hintergrund näher zitierter Literatur und Rechtsprechung hätte die belangte Behörde daraus abgeleitet, dass die Fruchtgenussberechtigte „daher laut Übergabsvertrag“ wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft sein würde, weshalb sie, nicht aber der Berufungswerber, berechtigt sei, die AfA geltend zu machen.

Diese Beurteilung sei schon deshalb nicht geeignet, den Spruch des angefochtenen Bescheides zu tragen, weil der „Übergabsvertrag Punkt Zweitens“ keine Vereinbarung zur Erhaltungspflicht nach § 512f ABGB enthalte.

Punkt Zweitens des Übergabsvertrages enthalte (neben der Einräumung des Fruchtgenussrechtes) vielmehr eine Vereinbarung, dass „analog“ § 520 ABGB zur „Sicherstellung der vermieteten Substanz von der Fruchtgenussberechtigten pro vermieteter Wohneinheit eine Entschädigung jährlich im Nachhinein als Abnützungspauschale“ im (wertgesicherten) Betrag von 15.000,00 S „zu bezahlen sein“ werde.

Gemäß § 520 ABGB könne in der Regel der Eigentümer von dem Fruchtgenussberechtigten oder Fruchtnießer nur bei einer sich äussernden Gefahr die Sicherstellung der Substanz verlangen. Im Anschluss enthalte § 520 leg. cit. eine Regelung für den Fall, dass eine Sicherstellung nicht geleistet werde.

Vor diesem Hintergrund lasse der angefochtene Bescheid – auch im Hinblick auf die Beurteilung, ob es sich bei den vereinbarten Zahlungen um Einkünfte des Berufungswerbers im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 oder allenfalls nur um eine Kautionshandlung – Feststellungen der belangten Behörde vermissen, was konkret mit dem Hinweis auf die „analoge“ Anwendung des § 520 ABGB und die daran anschließende Formulierung einerseits einer „Sicherstellung“ und andererseits eines „Abnützungspauschales“ vereinbart werden solle. Erst nach entsprechenden Feststellungen hätte auch die Frage geprüft werden können, ob die Vereinbarung entsprechender Zahlungen einem Fremdvergleich standhalte.

Es sei daher auch die zusätzliche Bescheidbegründung, wonach auch unter dem Aspekt, dass Zahlungen gemäß § 520 ABGB nicht für die normale Abnutzung, sondern zur Sicherstellung der Substanz „bei einer sich äussernden Gefahr“ – Feststellungen hinsichtlich einer solchen, im Beschwerdefall bestehenden Gefahr hätte die belangte Behörde im Übrigen nicht getroffen – zu zahlen seien, der Abzug der geltend gemachten Abzugspost ausgeschlossen sein würde, ungeeignet, den angefochtenen Bescheid in tauglicher Weise zu begründen.

Am 4. September 2007 wurde folgender Ergänzungsvorhalt an den Berufungswerber abgefertigt:

"1.

Wurden im Hinblick auf das in Punkt Zweitens des Übergabevertrages eingeräumte Fruchtgenussrecht Zusatzvereinbarungen getroffen? Wenn ja, wären diese einzureichen, mündliche in Form einer Zusammenfassung der wesentlichen Punkte.

2.

Besteht eine Rückzahlungsverpflichtung für die geleisteten „Abnutzungspauschalen“ bei Beendigung des Fruchtgenussrechtes? Werden diese mit Investitionen gegen gerechnet?

3.

Bestätigungen über die erfolgten Zahlungen im Berufungsjahr sind einzureichen.

4.

Instandhaltungskosten und sonstige Kosten zur Erhaltung der Substanz betreffend die gegenständliche Liegenschaft in welcher Art und Höhe wurden von Ihnen in den Jahren 1993 bis 2007 geleistet?

Diese sind durch Belege glaubhaft zu machen.

5.

Nach Aktenlage wurde seit Vertragsbeginn keine Indexanpassung der Zahlungen vorgenommen. Weshalb?

6.

Wie wurde die vereinbarte „Abnutzungspauschale“ berechnet? Welche Art von Abnutzung wurde davon erfasst?

Wie wurde „Wohneinheit“ definiert?

Beschreiben Sie die beiden Wohneinheiten.

7.

Laut Übergabevertrag wurde ein Fruchtgenussrecht iSd §§ 509ff ABGB eingeräumt. Darin ist jedoch eine Instandhaltungspflicht des Fruchtnießers vorgesehen. Nach Ansicht des Senates bleibt daher kein Raum für eine „Abnutzungspauschale“. Nehmen Sie dazu detailliert Stellung!

8.

Wurden sonstige Vereinbarungen betreffend Instandhaltung getroffen?

9.

Laut Aktenlage wurden von Ihrer Mutter auch noch in den Jahren 1994ff

Instandhaltungsaufwendungen getätigt. Hat sie dafür von Ihnen eine Entschädigung erhalten?

10.

Wurden von Ihnen seit dem Jahr 1993 Umbauten und Verbesserungen vorgenommen? Wenn ja, welche und mit Kosten in welcher Höhe verbunden?

11.

Laut Übergabevertrag wurde „analog § 520 ABGB“ zur Sicherstellung der vermieteten Substanz die Abnutzungspauschale vereinbart. Dort ist jedoch eine solche Sicherstellung nur bei einer sich äußernden Gefahr vorgesehen. Hat eine solche Gefahr bestanden und wie ist die Formulierung zu verstehen?“

Am 4. September 2007 wurde folgendes Auskunftersuchen an M.B. abgefertigt:

"1.

Sämtliche Mietverträge die Liegenschaft XStraße betreffend, die seit inklusive 1993 aufrecht waren, sind in Kopie einzureichen.

2.

Die Einnahmen-Ausgaben Rechnungen betreffend Ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dieser Liegenschaft der Jahre 2003 bis 2006 sind in Kopie einzureichen.

3.

Wurden von Ihnen in den Jahren 1993ff Umbauten und größere Verbesserungen an der Liegenschaft vorgenommen? Wenn ja, welche und in welchem finanziellen Ausmaß?“

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2007 und vom 16. November 2007 wurde wie folgt geantwortet:

Auskunftersuchen M.B.

1.

Die Mietverträge würden beiliegen.

2.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2003 bis 2005 würden in Kopie beiliegen. Die Gebäudeertragsrechnung 2006 sei noch nicht erstellt, sei aber nach Ansicht des steuerlichen Vertreters für die Beurteilung des Falles nicht relevant.

3.

Laut den ihr vorliegenden Unterlagen seien in den Jahren 1993ff keine Umbauten oder größere Verbesserungen vorgenommen worden. Die Gebäudeertragsrechnungen 1998 bis 2002 würden beigelegt sein.

Ergänzungsvorhalt Bw.

1.

Es gebe keine Zusatzvereinbarungen.

2.

Es würde keine Rückzahlungsverpflichtung bestehen.

3.

Eine Zahlungsbestätigung liege bei.

4.

Die Instandhaltungskosten wären durch M.B. getragen worden.

5.

Es konnten keine Unterlagen darüber gefunden werden, weshalb es zu keiner Indexanpassung gekommen sei.

6.

Man hätte in den Unterlagen kein Berechnungsdetail zu den 30.000,00 S finden können. Es werde vermutet, dass man seinerzeit das Fruchtgenussrecht bewerten hätte wollen (dafür gebe es eine Berechnung) oder dass der durch die AfA repräsentierte Wertverzehr näherungsweise berechnet worden sei.

Zur Definition und Beschreibung der Wohneinheiten: Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei im Übergabevertrag eine Definition der Wohneinheiten enthalten. Wenn man Pläne oder Ähnliches brauchen würde, müsse er nachfragen.

Die Abnutzungspauschale hätte die normale Abnutzung abgelten sollen, die durch den Gebrauch der Sache verursacht werde und im Rahmen der Absetzung für Abnutzung gemäß § 7 EStG 1988 geltend gemacht werde.

7.

Seiner Ansicht nach lasse die Instandhaltungspflicht des Fruchtnießers sehr wohl Raum für eine „Abnutzungspauschale“. Die Tatsache, dass ein Anlageobjekt instand gehalten werde, verhindere ja nicht seine Abnutzung (Mit gleichem Argument müsste man ja bei jedem PKW, der repariert werde, die Abzugsfähigkeit der AfA streichen.). Laut Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 7 Rz 3ff, orientiere sich die AfA an mehreren Abnutzungskomponenten. Ein Wirtschaftsgut könne sich technisch, wirtschaftlich oder rechtlich abnutzen. Während sich ein Gebäude technisch und wirtschaftlich abnutze, könne sich ein Fruchtgenussrecht rechtlich abnutzen.

8.

Sonstige Vereinbarungen zur Instandhaltung gebe es nicht.

9.

M.B. hätte in den Jahren 1994ff eine Entschädigung von Fritz Bieri in Höhe von jährlich

15.000,00 S erhalten. Damals wäre nur eine Wohnung vermietet gewesen.

10.

siehe 4.

11.

In § 520 ABGB stehe:

„In der Regel kann der Eigentümer von dem Gebrauchsberechtigten oder Fruchtnießer nur bei einer sich äußernden Gefahr die Sicherstellung der Substanz verlangen.“

Erstens werde schon im Übergabevertrag nicht auf die wörtliche, sondern auf die analoge (= entsprechende) Anwendung des § 520 ABGB verwiesen. Das bedeute, dass man nach dem Willen der Vertragsparteien die laufende technische und wirtschaftliche Abnutzung abgelten hätte wollen. Eine im vornhinein vereinbarte, jährlich gleiche Abgeltung würde dem Zweck nicht gerecht werden, die Sicherstellung nur bei einer sich äußernden Gefahr zu verlangen. Außerdem sei eine sich äußernde Gefahr im Vorhinein weder betraglich, noch zeitlich bestimmbar und trete darüber hinaus auch nicht regelmäßig auf.

Zweitens lasse seiner Ansicht nach schon der § 520 ABGB selbst einen Interpretationsspielraum zu. Aus der Formulierung „in der Regel“ könne man ableiten, dass die Vertragsparteien den Anwendungsbereich des § 520 ABGB auch auf sonstige Fälle der Abnutzung ausweiten könne. Das sei seiner Ansicht nach hier geschehen.

Drittens gebe er zu bedenken, dass § 520 ABGB auch ohne vertragliche Vereinbarung anwendbar sein solle. Eine vertragliche Vereinbarung, die eine analoge Anwendung des § 520 ABGB bestimmt, könne also nur den Zweck haben, eine im § 520 ABGB nicht ausdrücklich geregelte Abnutzung abzugelten. In diesem Falle sei nach dem Vertragszweck und nach dem Willen der Vertragsparteien zu fragen. Dieser sei zweifelsfrei darauf gerichtet, dass die Sicherstellung die normale Abnutzung des Gebäudes abgelten solle.

Beigelegt wurden die Gebäudeertragsrechnungen der Jahre 1998 bis 2005.

In sämtlichen Jahren wurde eine „Nutzungsentschädigung“ in Höhe von 30.000,00 S bzw. 2.180,18 € angesetzt.

Folgende Instandhaltungskosten wurden erklärt:

Jahr	Kosten
1999	1.452,00 S
2000	7.233,00 S
2003	3.337,52 €
2004	2.981,58 €

2005	432,92 €
------	----------

Des Weiteren wurde im Jahr 2004 eine Wasserenthärtungsanlage um 4.271,00 € angeschafft.

Zudem wurde die oben zitierte Bestätigung vom 1. Oktober 1999 vorgelegt.

Ebenso eingereicht wurden zwei von Maria Bieri abgeschlossene Mietverträge.

Am 26. November 2007 wurden folgende Ausführungen an Bw. übersendet:

"Im Hinblick auf die bisherigen Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens ist Folgendes auszuführen:

Der Übergabevertrag stellt eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen iSd Judikatur des VwGH dar.

Da bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, liegt die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169). Sie müssen eindeutig sein, um eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zuzulassen.

Für den Bereich des Steuerrechtes werden Angehörigenvereinbarungen nach der ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) nur dann anerkannt, wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen):

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und*
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).*

Laut Ihren Angaben gibt es zum Übergabevertrag vom 20. Dezember 1993 keine Zusätze oder Ergänzungen. Dieser würde wie schriftlich festgehalten in Geltung stehen.

Nun fehlt es der vorliegenden Angehörigenvereinbarung schon am geforderten eindeutigen Inhalt. Gefordert wird diesbezüglich eine deutliche Fixierung wesentlicher Vertragsbestandteile wie Leistung und Gegenleistung (siehe etwa VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034).

Die Leistung der M.B. besteht in der Zahlung von 30.000,00 S. Es konnte nicht dargelegt werden, wie sich diese berechnen. Einerseits wurde auf die Bewertung des Fruchtgenussrechtes in dieser Höhe – ohne diese Bewertung in irgendeiner Form nachvollziehbar dargelegt zu haben -, andererseits auf eine durch die AfA repräsentierten

Wertverzehr hingewiesen. Für den Senat ist nicht ersichtlich, wie die vereinbarten 30.000,00 S zustande gekommen sind. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die vertraglich vereinbarte Indexanpassung nicht durchgeführt wurde.

Wofür die 30.000,00 S geleistet wurden ist ebenso zweifelhaft.

Im Übergabevertrag wird – das wurde auch vom VwGH festgestellt – keine Erhaltungspflicht der iSd § 512f ABGB geregelt. Es wird lediglich Bezug genommen auf eine „analoge Anwendung“ des § 520 ABGB und sowohl auf die „Sicherstellung der vermieteten Substanz“, als auch auf ein „Abnutzungspauschale“ verwiesen.

Nun handelt es sich bei einer Sicherstellung jedoch um einen Betrag, der etwa in Form einer Kautions geleistet und bei Nichtinanspruchnahme wieder rückgezahlt wird. Ihrerseits wurde eine solche Rückzahlung verneint.

Zudem konnten keine Gefahrentatbestände iSd § 520 ABGB angeführt werden.

Sie berufen sich auf eine „analoge Anwendung“ des § 520 ABGB und verneinen darin die Vereinbarung einer Zahlung für die laufende technische und wirtschaftliche Abnutzung, für die „normale Abnutzung“ zu erblicken.

Nach Ansicht des Senates geht dies aus dem Vertrag in keiner Weise hervor. Den § 520 ABGB als Grundlage für laufende, nicht zu retournierenden Zahlungen für gewöhnliche Abnutzung heranzuziehen widerspricht dem Wortlaut der Norm und ist auch im Sinne einer teleologischen Interpretation nicht zu begründen.

Weiters ist anzumerken, dass in der Beschwerdeschrift an den VwGH ausgeführt worden ist, dass sich die Zahlungsverpflichtung sowohl auf die normale Abnutzung, als auch eine darüber hinausgehende beziehe.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass weder der Übergabevertrag, noch Ihre weiteren Angaben einen eindeutigen Schluss zulassen, wofür die 30.000,00 S geleistet worden sind.

Die Zahlung wurde im Übergabevertrag mit „jährlich im Nachhinein“ festgelegt. In welcher Form, bar oder durch Überweisung etwa – wurde nicht vereinbart. Auch Zusatzvereinbarungen würden nicht bestehen.

Für das Berufungsjahr wurde vorgebracht, dass die Zahlungen in monatlichen Beträgen von 2.500,00 S beglichen worden wären. Die durch den Senat angeforderten Zahlungsbestätigungen konnten nicht vorgelegt werden. Eingereicht wurde lediglich die Bestätigung vom 1. Oktober 1999.

Auch in Bezug auf die Zahlungsmodalitäten ist nicht von einem eindeutigen und klaren Inhalt auszugehen.

Wie oben ausgeführt ist nicht klar, wofür die Zahlung geleistet worden ist, welche möglichen Forderungen abgedeckt sein würden.

Damit ist aber auch schlüssig nachzuvollziehen, dass ein fremder Dritter einen solchen Vertrag nicht abgeschlossen hätte.

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Ein fremder Dritter hätte nach Ansicht des Senates einen solchen Vertrag schon deshalb nicht geschlossen, weil nicht festgelegt worden ist, wofür die Leistung die "Abnutzungsentschädigung" erfolgt ist, was jedoch wesentlich ist für zukünftige Schadenersatzforderungen.

Es fehlt somit am klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der Vereinbarung und am Standhalten eines Fremdvergleiches - die durch die ständige Judikatur des VwGH geforderten Kriterien sind nicht erfüllt. Der vorliegenden Vereinbarung liegt eine private Veranlassung zu Grunde.

Die Zahlung von 30.000,00 S im Berufungsjahr würde daher nicht unter die Einkunftsarten iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallen."

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 wurde wie folgt geantwortet:

Bw. würde der Annahme widersprechen wollen, dass für die Vertragsgestaltung eine lediglich im Nachhinein vorgegebene Leistungsbeziehung gewählt worden wäre, für die in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben sei.

Die gewählte Vertragsgestaltung sei weder fremdunüblich, noch außergewöhnlich. Sie werde vielmehr sogar von der Literatur (vergleiche Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 7 zu § 2) und der Verwaltung (vergleiche Rz. 112, EStR 2000) empfohlen.

Sie erfülle die Voraussetzungen für Angehörigenverträge entgegen der Ansicht des Senates sehr wohl:

1.

Erstens sei die erforderliche Publizitätswirkung gegeben. Der Vertrag würde schriftlich mittels Notariatsakt unterzeichnet und dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden. Was hätten die Parteien sonst noch tun sollen?

2.

Der Vertrag hätte einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Die Zweifel über den Inhalt würden lediglich daher stammen, dass die Finanzverwaltung den Bestimmungen des Vertrages einen anderen Inhalt beimessen wolle als die Vertragsparteien. Der von den Vertragsparteien beabsichtigte Inhalt und Vertragszweck sei im laufenden Verfahren schon des Öfteren dargelegt worden und würde unten in den strittigen Punkten nochmals zusammengefasst.

3.

Ob der Vertrag zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein würde, sei im strittigen Punkt (Höhe der Zahlung für die Abnutzung) zu bejahen. Den Grund würde man unten in der Darstellung der Berechnung der Höhe der Zahlung finden.

Dem Berufungswerber sei nicht klar, warum behauptet werden würde, im Vertrag würde eine deutliche Fixierung von Leistung und Gegenleistung fehlen. Als Leistung werde doch eindeutig die Übergabe der im ersten Absatz erwähnten Liegenschaft festgeschrieben. Im Absatz Zweitens werde als Gegenleistung die Einräumung des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes festgesetzt.

Die Berechnung der 15.000,00 S bzw. der 30.000,00 S hätte sich von Anfang an an der Abschreibung orientiert. Um Kosten für ein Gutachten zu sparen hätte der damalige steuerliche Vertreter die AfA geschätzt. Er sei dabei (Ende 1993) von einem Wert pro Wohnung in Höhe von 1.000.000,00 S ausgegangen. Davon 1,5% ergebe dann 15.000,00 S. Für zwei Wohnungen folglich 30.000,00 S. Als Beweis dürfe in der Beilage eine Kopie einer Telefonnotiz vom 6. Dezember 1993 mit dieser Berechnung mitgeschickt werden.

Da man davon ausgegangen wäre, dass die AfA und die Entschädigungszahlungen gleich hoch wären, sei aus den oben erwähnten Kostenersparnisgründen auf ein Gutachten vorerst verzichtet worden. Im Zuge des Verfahrens sei am 9. November 2000 schließlich eine gutachterliche Stellungnahme erstellt worden, auf deren Basis die AfA genau errechnet worden wäre. Da aber ohnehin seitens Bw. keine positiven Einkünfte vorgelegen wären, hätte sich daraus auch kein Korrekturbedarf ergeben.

Man würde darauf hinweisen, dass keine Indexanpassung der Entschädigungszahlung erfolgt sei. Das sei korrekt. Allerdings unterliege die laufende Abschreibung auch nicht der Indexanpassung. Es sei zwar im Vertrag eine Indexanpassung vereinbart worden, allerdings sei auch die von M.B. vereinnahmte Miete nicht an Indexerhöhungen angepasst worden. Nach Erfahrung des Berufungswerbers sei es eine relativ weit verbreitete Praxis, auch unter fremden Dritten, Indexerhöhungen bei Mieten nicht durchzuführen, auch wenn es vertraglich möglich sein würde. Wenn also für die Entschädigungszahlung in den betreffenden Jahren keine Indexanpassung gemacht worden sei, widerspreche das nicht dem Fremdvergleich. Außerdem würde eine Indexanpassung eine Verringerung der Steuerbelastung von M.B. zur Folge gehabt, da eine höhere Abschlagszahlung bei Bw. ohnehin in der Abschreibung Deckung gefunden haben würde.

Es würde weiters behauptet werden, dass es zweifelhaft sei, wofür die 30.000,00 S geleistet worden wären. Man hätte bereits im ersten Schreiben (wie ebenso der frühere steuerliche Vertreter in mehreren Schriftstücken) dargelegt, dass nach dem Zweck des Vertrages und dem Willen beider Vertragsparteien der Zweck der Abschlagszahlung der gewesen sein würde,

eine Abgeltung für die Abnutzung zu leisten. Natürlich sei in erster Linie die normale Abnutzung, aber auch eine darüber hinausgehende gemeint. Da aber die Abschlagszahlung ohnehin geringer sei als der Wertverzehr, der durch die normale Abnutzung repräsentiert werde, sei nach Ansicht des Berufungswerbers die Feststellung eines möglicherweise höheren außerordentlichen Abschreibungsbedarfes nicht erforderlich.

Dass mit dem Wort „Sicherstellung“ nach Ansicht des Senates nur Kautionen umfasst seien, könne nicht nachvollzogen werden und widerspreche dem Willen der Vertragsparteien und auch dem Wortlaut des Vertrages. Auch Dritte, um nochmals den vom Senat geforderten Fremdvergleich zu bemühen, würden keine jährlich zu leistende, an der Höhe der AfA orientierte Kaution vereinbaren. Der Wille der Vertragsparteien würde nicht eine für außerordentliche Schäden zu leistende Kaution sein, sondern eine laufende Zahlung, die sowohl den normalen Wertverzehr, als auch eventuell auftretende außerordentliche Schäden abdecken solle.

Es würde weiters behauptet werden: *„Die durch den Senat angeforderten Zahlungsbestätigungen konnten nicht vorgelegt werden. Eingereicht wurde lediglich die Bestätigung vom 1. Oktober 1999.“*

Dieser Behauptung dürfe man entschieden widersprechen. Im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. September 2007 laute die Betreffzeile: *„Berufung vom 7. August 2000 gegen den Bescheid vom 11. Juli 2000 betreffend Einkommensteuer 1998“*. In Punkt 3. dieses Schreibens würde der Berufungswerber aufgefordert werden, eine Bestätigung über die erfolgten Zahlungen im Berufungsjahr einzureichen. Aus dem Wortlaut hätte man geschlossen, dass eine Zahlungsbestätigung über das Berufungsjahr 1998 benötigt werden würde. Diese würde übersendet worden sein.

Entgegen der Behauptung des Senates seien also die verlangten Zahlungsbestätigungen sehr wohl vorgelegt worden. Man hätte allerdings lediglich ein Jahr verlangt. In der Annahme, dass der Senat (wenngleich nicht explizit aufgefordert) auch die Zahlungsbestätigungen für die Jahre 1994 bis 1997 brauchen würde, dürften diese in der Beilage geschickt werden.

Grundsätzlich dürfe man sich die Bemerkung erlauben, dass man sich noch nicht ganz im Klaren sei, warum der Senat im vorletzten Satz seines Schreibens zu folgender Behauptung gelange: *„Der vorliegenden Vereinbarung liegt eine private Veranlassung zugrunde.“*

Da davon ausgegangen werde, dass es sich noch nicht um ein endgültiges Urteil des Senates handeln würde, wäre die vorliegende Stellungnahme verfasst worden und ersucht werden, die vorgebrachten Argumente zu berücksichtigen.

Vorgelegt wurde die Kopie eine Gesprächsnotiz vom 6. Dezember 1993 über ein Telefonat betreffend Bw. .

Unter „Betrifft“ ist wie folgt festgehalten:

"1. Unentgeltliche Hausübergabe von Mutter an Sohn

2. Wohnungsrecht, Veräußerungs- und Belastungsverbot

3. Fruchtgenussrecht für Mutter – Mutter zahlt an den Sohn eine Entschädigung für die Abnutzung in Höhe von jährlich 15.000,00 S

(Schätzwert der vermieteten Wohnung 1.000.000,00 S: 1,5% = 15.000,00 S)"

Beigelegt wurden des Weiteren Bestätigungen im Hinblick auf die gegenständlichen Zahlungen für die Jahre 1994 bis 1997.

Die obigen Ermittlungsergebnisse wurden der Amtspartei übersendet. Eine Stellungnahme wurde nicht abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Qualifizierung der Zahlung von 30.000,00 S an den Berufungswerber durch seine Mutter, M.B., aufgrund Punkt Zweitens des Übergabevertrages vom 20. Dezember 1993.

Unstrittig stellt der obige Vertrag eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen iSd Judikatur des VwGH dar.

Da bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, liegt die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169). Sie müssen eindeutig sein, um eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zuzulassen.

Für den Bereich des Steuerrechtes werden Angehörigenvereinbarungen nach der ständigen Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) nur dann anerkannt, wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen):

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Laut den Angaben des Berufungswerbers gibt es zum Übergabevertrag vom 20. Dezember 1993 keine Zusätze oder Ergänzungen. Dieser würde wie schriftlich festgehalten in Geltung stehen.

Nun fehlt es der vorliegenden Angehörigenvereinbarung schon am eindeutigen Inhalt.

Gefordert wird diesbezüglich eine deutliche Fixierung wesentlicher Vertragsbestandteile wie Leistung und Gegenleistung (siehe etwa VwGH vom 4.10.1983, 83/14/0034).

Die Leistung der M.B. besteht in der Zahlung von 30.000,00 S. Es konnte vom Berufungswerber nicht dargelegt werden, wie sich diese berechnen. Einerseits wurde auf die Bewertung des Fruchtgenussrechtes in dieser Höhe – ohne diese Bewertung in irgendeiner Form nachvollziehbar dargelegt zu haben -, andererseits auf eine durch die AfA repräsentierten Wertverzehr hingewiesen (Schreiben vom 24. Oktober 2007). Im Gegensatz dazu wird im Schreiben vom 13. Dezember 2007 ausgeführt, dass sich die Berechnung der Zahlungshöhe „von Anfang an an der Abschreibung orientiert“ hätte. Für den Senat ist nicht ersichtlich, wie die vereinbarten 30.000,00 S zustande gekommen sind. Der strittige Vertragspunkt lässt keinen eindeutigen Schluss zu.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die vertraglich vereinbarte Indexanpassung nicht durchgeführt wurde. Die Argumentation des Berufungswerbers, dass auch die Mieteinnahmen der Mutter des Bw. nicht angepasst worden wären, geht ins Leere. Weshalb ein Zusammenhang zwischen den Mietverträgen und der gegenständlichen Vereinbarung bestehen soll, ist dem Senat nicht ersichtlich.

Wofür die 30.000,00 S geleistet wurden ist ebenso zweifelhaft.

Im Übergabevertrag wird – das wurde auch vom VwGH festgestellt – keine Erhaltungspflicht der iSd § 512f ABGB geregelt. Es wird lediglich Bezug genommen auf eine „analoge Anwendung“ des § 520 ABGB und sowohl auf die „Sicherstellung der vermieteten Substanz“, als auch auf ein „Abnützungspauschale“ verwiesen.

Nun handelt es sich bei einer Sicherstellung jedoch um einen Betrag, der etwa in Form einer Kautions geleistet und bei Nichtinanspruchnahme wieder rückgezahlt wird. Der Berufungswerber hat ausdrücklich eine solche Rückzahlung verneint.

Zudem konnten keine Gefahrentatbestände iSd § 520 ABGB angeführt werden.

Der Berufungswerber beruft sich auf eine „analoge Anwendung“ des § 520 ABGB und vermeint darin die Vereinbarung einer Zahlung für die laufende technische und wirtschaftliche Abnutzung, für die „normale Abnutzung“ zu erblicken.

Nach Ansicht des Senates geht dies aus dem Vertrag in keiner Weise hervor. Den § 520 ABGB als Grundlage für laufende, nicht zu retournierende Zahlungen für gewöhnliche Abnutzung heranzuziehen widerspricht dem Wortlaut der Norm und ist auch im Sinne einer teleologischen Interpretation nicht zu begründen. Der § 520 ABGB bezieht sich auf die „Sicherstellung der Substanz“, eine Ausdehnung auf Leistungen betreffend einer Abnutzung ist nicht schlüssig.

Weiters ist anzumerken, dass in der Beschwerdeschrift an den VwGH vom Berufungswerber ausgeführt worden ist, dass sich die Zahlungsverpflichtung sowohl auf die normale

Abnutzung, als auch auf eine darüber hinausgehende beziehe.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass weder der Übergabevertrag, noch die weiteren Angaben des Berufungswerbers einen eindeutigen Schluss zulassen, wofür die 30.000,00 S geleistet worden sind.

Die Zahlung wurde im Übergabevertrag mit „jährlich im Nachhinein“ festgelegt. In welcher Form, bar oder durch Überweisung etwa – wurde nicht vereinbart. Auch Zusatzvereinbarungen würden nicht bestehen.

Für das Berufungsjahr wurde vorgebracht, dass die Zahlungen in monatlichen Beträgen von 2.500,00 S in bar beglichen worden wären. Die durch den Senat angeforderten Zahlungsbestätigungen konnten nicht vorgelegt werden. Eingereicht wurde lediglich die Bestätigung vom 1. Oktober 1999.

Auch in Bezug auf die Zahlungsmodalitäten ist nicht von einem eindeutigen und klaren Inhalt auszugehen.

Wie oben ausgeführt ist nicht klar, wofür die Zahlung geleistet worden ist, welche möglichen Forderungen abgedeckt sein würden.

Damit ist aber auch schlüssig nachzuvollziehen, dass ein fremder Dritter einen solchen Vertrag nicht abgeschlossen hätte.

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Ein fremder Dritter hätte nach Ansicht des Senates einen solchen Vertrag schon deshalb nicht geschlossen, weil nicht festgelegt worden ist, wofür die Leistung die "Abnutzungsentschädigung" erfolgt ist, was jedoch wesentlich ist für zukünftige Forderungen. Zudem widerspricht es der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis, monatlich Zahlungen zu tätigen, Bargeld zu übergeben, ohne sich jeweils bei Übergabe diese bestätigen zu lassen. Das Bestätigen der Zahlung lediglich durch einen Sammelbeleg (siehe den eingereichten vom 1. Oktober 1999) mit derart langer „Verspätung“ würde bei einem Vertragsverhältnis mit einem fremden Dritten nicht akzeptiert werden.

Es fehlt somit am klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der Vereinbarung und am Standhalten eines Fremdvergleiches - die durch die ständige Judikatur des VwGH geforderten Kriterien sind nicht erfüllt. Der vorliegenden Vereinbarung liegt eine private Veranlassung zu Grunde.

Die Zahlung von 30.000,00 S im Berufungsjahr fällt daher nicht unter die Einkunftsarten iSd § 2 Abs.3 EStG 1988, weshalb der Berufung stattzugeben war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 30. Jänner 2008