

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache Adr1,
vertreten durch Dr. Harald Siegfried Dorner, Walgaustraße 37, 6832 Röthis,
betreffend die (vorläufigen) Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 24.04.2015
hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2013 und Umsatzsteuer für
2013 und 2014
zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen und Sachverhalt:

Bei der beschwerdeführenden Miteigentümergeinschaft fand eine Betriebsprüfung
gemäß § 147 Abs. 1 BAO statt.

In den Prüfungsfeststellungen wurde unter Tz 1, Vorsteuern 2014, festgehalten:

Das Objekt Adr2 sei im Schenkungswege gegen Einräumung des Fruchtgenusses an der
im Kellergeschoss zu errichtenden Wohnung erworben worden. Es handle sich um ein
altes Bauernhaus, welches in vier Wohnungen umgebaut worden sei. Die Vorsteuer sei
bisher zur Gänze geltend gemacht worden.

Entsprechend der rechtlichen Würdigung der Betriebsprüfung begründe die unentgeltliche
Übereignung eines Wirtschaftsgutes gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses mangels
Vorliegens einer Gegenleistung keinen Leistungsaustausch. Die auf die entsprechende
Wohnung entfallenden Vorsteuerbeträge seien daher nicht abzugsfähig.

Die mit dem Fruchtgenuss belegte Wohnung umfasse ein Flächenausmaß von 75,30 m², somit einen Flächengesamtanteil von 25,94 %, weshalb 25,94 % der Vorsteuern nicht abzugsfähig seien.

In Tz 2 umschreibt die Betriebsprüfung die korrigierten Bemessungsgrundlagen für eine vorläufige Veranlagung:

Die bisher in einem Umfang von € 58.439,30 anerkannte Vorsteuer betreffend 2014 kürze sich auf € 43.280,15. Die Vorsteuer betreffend 2013 kürze sich von bisher € 28.564,32 auf € 21.154,74.

Was die Feststellung von Einkünften betreffe, betrage der bisher in einem Ausmaß von € 677,60 berücksichtigte Verlust nach Kürzung um 25,94 % lediglich € 501,83.

Die Miteigentümergeinschaft brachte **Beschwerden** gegen die nach abgeschlossener Betriebsprüfung ergangenen, vorläufigen Bescheide ein und erläuterte:

Mit Vertrag vom 11223333 habe A BC den Ehegatten D und EF die in GB xyz genannte Liegenschaft Gst-Nr. abc im Ausmaß von 2.027 m² samt darauf errichtetem Haus mit Stall je zur Hälfte geschenkt und übergeben.

Der Geschenkgeber habe sich das Fruchtgenussrecht an der im Untergeschoss gelegenen ehemaligen Tischlereiwerkstätte vorbehalten; Betriebskosten seien von ihm zu bezahlen. Zur Absicherung des Geschenkgebers und seines Fruchtgenussrechtes werde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot grundbücherlich verankert. Dieses könne allerdings insoweit durchbrochen werden, als Darlehen zum Zwecke der tatsächlichen Bauführung ob der gesamten Liegenschaft einverleibt werden könnten.

Das lebenslange Fruchtgenussrecht werde auf Basis eines Eigenmietwertes von € 350 monatlich mit € 61.286,35 bewertet; da der dreifache Einheitswert mit € 22.019,88 geringer sei, werde der höhere Betrag zur Bemessung der Grunderwerbsteuer herangezogen.

Es wurden nähere Modalitäten betreffend die Umsetzung des lebenslangen Fruchtgenusses vereinbart. Demnach sei die ehemalige Tischlereiwerkstatt auf Kosten der Geschenknehmer in eine Wohnung mit Diele, Bad, WC, Küche, Wohnzimmer und Schlafzimmer umzubauen. Der Umbau sei unverzüglich planerisch in Angriff zu nehmen und die Wohnung in dieser Form bis 30.4.2015 bezugsfertig zu machen. Zur Absicherung wurde eine Konventionalstrafe von € 75.000 vereinbart.

Die Wohnung habe ein Flächenausmaß von 75,30 m² bzw. von 25,94 % der Gesamtnutzfläche der ansonsten ausschließlich zur Vermietung bestimmten Liegenschaft. Nach Rechtsansicht der beschwerdeführenden Miteigentümergeinschaft liege bei diesem Sachverhalt ein umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Vorgang vor, der zum vollen Vorsteuerabzug und ab Fertigstellung zu umsatzsteuerpflichtigen Entgelten führe.

Demgegenüber habe die Betriebsprüfung unter Stützung auf Rz 3 der UStRI die Ansicht vertreten, dass die unentgeltliche Übereignung eines Wirtschaftsgutes gegen Vorbehalt

des Fruchtgenusses mangels Vorliegens einer Gegenleistung keinen Leistungsaustausch begründe.

Die beschwerdeführende Miteigentümergeinschaft brachte durch ihre steuerliche Vertretung vor, dass die Einräumung eines Fruchtgenusses grundsätzlich eine sonstige Leistung sei, die in einem Dulden bestehe. Sie sei daher umsatzsteuerbar und - wenn der Gegenstand des Fruchtgenussrechtes Wohnzwecken diene - eine steuerpflichtige, dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Leistung.

Der EuGH habe bei vergleichbarer Sachlage die Gewährung des Fruchtgenusses der Vermietung und Verpachtung gleichgestellt (Rechtssache Stichting Goed Wonen, C-326/99).

Es handle sich daher um einen entgeltlichen, umsatzsteuerbaren und -pflichtigen Vorgang, der zum vollen Vorsteuerabzug berechtige, weshalb den Beschwerden stattgegeben werden möge und die angefochtenen Bescheide aufzuheben seien.

In der Folge erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der ausgeführt wurde:

Steuerbare Umsätze setzten einen Leistungsaustausch voraus. Damit ein solcher vorliege, müsse einer Leistung eine Gegenleistung gegenüber stehen, diese Leistung um der Gegenleistung Willen erbracht werden und zwischen zwei Beteiligten erfolgen.

Im Streitfall sei eine Liegenschaft schenkungsweise übertragen worden und zugunsten des Geschenkgebers ein Fruchtgenussrecht an der zu errichtenden Wohnung im Kellergeschoss eingeräumt worden.

Werde ein Wirtschaftsgut unentgeltlich unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übertragen, so sei umsatzsteuerrechtlich nicht von einer Leistung des gesamten Wirtschaftsgutes gegen Entgelt (Einräumung des Fruchtgenussrechtes) auszugehen. Die Leistung bestehe vielmehr von vornherein in der unentgeltlichen Übertragung eines belasteten Wirtschaftsgutes. Mangels Gegenleistung liege keine steuerbare Leistung vor (es ergingen Hinweise auf Beispiele aus Judikatur und Fachliteratur).

Die unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft auf die Beschwerdeführer unter Einräumung des Fruchtgenussrechtes stelle daher keine steuerbare Leistung dar. Die Vorsteuer für die Jahre 2013 und 2014 sei somit um den laut Betriebsprüfung festgestellten Prozentsatz zu kürzen gewesen.

Zur Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung dienten lediglich die Wohnungen im Erdgeschoss, Obergeschoss und Dachgeschoss des in Diskussion stehenden Objektes. Nur für diese drei Wohnungen könnten daher Werbungskosten geltend gemacht werden. Die dem Fruchtgenuss unterliegende Wohnung im Kellergeschoss sei davon ausgenommen. Der Gesamtverlust sei somit im Ausmaß des auf diese Wohnung entfallenden prozentualen Flächenanteils zu korrigieren gewesen.

Die beschwerdeführende Miteigentümergeinschaft brachte durch ihre steuerliche Vertretung unter Aufrechterhaltung des bisher Vorgebrachten einen **Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** ein und erläuterte zudem:

Für die Entgeltlichkeit, den Leistungsaustausch, spreche die Summe der Gegenleistungen, nämlich

- einerseits die Einräumung des lebenslangen Fruchtgenussrechtes für den am 44556666 geborenen Geschenkgeber, welches unter Zugrundelegung der Wohnfläche, des aus den Mietverträgen ableitbaren Mietzinses und der Lebenserwartung mit rund € 135.540,00 zu beziffern sei,
- andererseits der Ausbau einer ehemaligen Tischlereiwerkstätte in eine Wohnung mit Diele, Bad, WC, Küche, Wohnzimmer und Schlafzimmer auf Kosten des Ehepaares F, zu beziffern mit zumindest € 75.000,00.

Seitens der Abgabenbehörde wurde in der **Stellungnahme zum Vorlagebericht** auf die Beschwerdevorentscheidung Bezug genommen.

II. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1, erster Satz UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. UStG 1988 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1988 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

§ 16 Abs. 1, erster Satz EStG 1988 definiert als Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nicht abgezogen werden dürfen bei den einzelnen Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie gemäß Z. 2 lit. a leg. cit. die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

So stellen etwa Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

III. Rechtliche Würdigung:

Soweit die beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft hinsichtlich der mit dem Fruchtgenuss zugunsten des Übergebers belasteten Wohnung ein entgeltliches

Geschäft bzw. einen Leistungsaustausch im steuerlich beachtlichen Sinn erblickt, ist sie auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2005, 2001/14/0079, hinzuweisen, in welchem dieser zum Ausdruck bringt, dass die Einräumung eines Wohnungsrechtes an den Übergeber keine Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft darstellt, die Liegenschaftsübertragung sohin unentgeltlich erfolgt.

Vgl. insoweit auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Tz 189: " *Wird ein Wirtschaftsgut (Grundstück, Beteiligung etc.) unentgeltlich unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übertragen, so ist umsatzsteuerlich nicht von einer Leistung des gesamten Wirtschaftsgutes gegen Entgelt (Einräumung des Fruchtgenussrechtes) auszugehen. Die Leistung besteht vielmehr von vornherein in der unentgeltlichen Übertragung eines belasteten Wirtschaftsgutes ...*"

Ebensowenig steuerbar ist - im Vergleich zum Vorbehaltsfruchtgenuss - die ohne Gegenleistung erfolgende Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenusses. Der Umstand, dass der Frucht Nießer die Lasten übernimmt, die ihm zivilrechtlich (§ 513 ABGB, Erhaltung der dienstbaren Sache) auferlegt sind, vermag daran nichts zu ändern (*Ruppe/Achatz aaO*).

Umgelegt auf den Streitfall bedeutet dies: Das Fruchtgenussrecht stellt weder ein Entgelt für die Überlassung des Eigentums dar noch ist darin eine Leistung der neuen Eigentümer zu sehen. Die Übernehmer haben von Anfang an ein durch den Wert des Fruchtgenusses belastetes Eigentum erhalten, weshalb ihre Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des übertragenen Wirtschaftsgutes von Anbeginn eingeschränkt war.

Von einem Fruchtgenuss wie im Gegenstandsfall vorliegend ist zu unterscheiden die „entgeltliche Duldung einer Servitut“ (einer Dienstbarkeit), wie in *Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 28, angesprochen. Hier gemeint ist eine Konstellation, bei der der Servitutsberechtigte ein Entgelt dafür entrichtet, das Grundstück nutzen zu dürfen – was Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begründen kann.

Im selben Sinn entzieht sich das - seitens der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Miteigentümergeinschaft beispielgebend ins Feld geführte - Erkenntnis des EuGH 4.10.2001, Stichting Goed Wonen, C-326/99, einem Vergleich mit dem Streitfall: Demnach stehen Art. 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, einer nationalen Rechtsvorschrift nicht entgegen, die es bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung zulässt, dass die Begründung - für eine **vereinbarte Dauer und gegen Vergütung** - eines dinglichen Rechts, dass wie ein Nießbrauch seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt wird.

Im Streitfall liegt ausdrücklich eine Schenkung mit lebenslangem Fruchtgenussvorbehalt für den Übergeber vor (siehe Punkt IV. lit. a und b des Schenkungsvertrages), somit eine unentgeltliche Liegenschaftsübertragung iSd der oben zitierten Judikatur und Lehre, nicht

aber die für eine bestimmte Dauer gegen Entgelt erfolgende Einräumung eines dinglichen Rechts.

Die gegenständlich dem Fruchtnießer vorbehaltene Wohnung im Kellergeschoß des von ihm übergebenen Gebäudes steht nicht in unternehmerischer Nutzung der beschwerdeführende Miteigentümergeinschaft als Geschenknnehmer, weshalb es in zusammenfassender Würdigung für die anteilsmäßig auf diese Wohnung entfallenden Aufwendungen zu Recht zu Vorsteuerberichtigungen und Verlustkürzung gekommen ist.

Auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung wird ergänzend verwiesen.

In analoger Betrachtung ist im gegebenen Zusammenhang überdies auf die zur Mischnutzung von Gebäuden ergangene höchstgerichtliche Judikatur Bedacht zu nehmen, die klarstellt, dass Lieferungen und Leistungen, deren Entgelte überwiegend nicht abzugsfähige Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten, was zum Vorsteuerabzugsverbot für privat genutzte Gebäudeteile führt (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100 betreffend ein Gebäude, das zum Teil betrieblichen Zwecken, zum Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers dient bzw. EuGH 23.4.2009, C-460/07, „Seeling“).

Die in Streit stehenden Bescheide waren, da eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO nicht vorliegt, gemäß Abs. 2 leg. cit. für endgültig zu erklären.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

IV. Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die streitgegenständliche Rechtsproblematik findet Deckung in der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Feldkirch, am 22. Jänner 2019

