



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 2. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Harro Axel Thurner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen, vertreten durch Mag. Wilhelm Gassner, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 4. Mai 1995 erwarb die Berufungswerberin (Bw.) von den Ehegatten KM und EM ein Grundstück in H mit einem darauf befindlichen Gebäude. Mit demselben Vertrag wurde den Verkäufern das grundbücherlich sichergestellte alleinige Nutzungsrecht an dem Verkaufsgeschäft (Fleischhauerei), dem Kühlraum, dem Schlachtraum und dem WC im

Erdgeschoß für die Dauer von fünf Jahren (somit bis zum 3. Mai 2000) eingeräumt. Vereinbart wurde auch, dass die Verkäufer für die Dauer der Nutzung dieser Räume nur für die Stromkosten aufzukommen haben. Den Verkäufern wurde darüberhinaus das Vorkaufsrecht an der gesamten Liegenschaft sowie ab 4. Mai 2000 auch das Vormietrecht an den von ihnen genutzten Räumen eingeräumt. Als Verkaufspreis wurde ein Barkaufpreis von S 700.000,- vereinbart. Für Gebührenbemessungszwecke wurde das Nutzungsrecht der Verkäufer mit S 2.000,- monatlich (für fünf Jahre daher mit S 120.000,-) bewertet, wodurch sich laut Kaufvertrag ein Gesamtkaufpreis von S 820.000,- ergab.

Ab dem Jahr 1995 erklärte die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Gebäude in H. Dabei wurde das gesamte Gebäude als der Vermietung dienend behandelt und dementsprechend der gesamte Gebäudewert im Wege der AfA abgeschrieben sowie die gesamten mit der Kauffinanzierung zusammenhängenden Fremdkapitalzinsen und alle mit dem Gebäude verbundenen laufenden Kosten als Werbungskosten abgesetzt.

Anlässlich einer für die Jahre 1995 bis 1998 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer ua. fest, der mit dem Nutzungsrecht belastete Gebäudeteil könne nicht der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden, weil mit diesem Gebäudeteil keine Mieteinnahmen verbunden seien und aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen über diesen Gebäudeteil bis zum 3. Mai 2000 auch nicht verfügt werden könne. Der mit dem Nutzungsrecht belastete Gebäudeteil mache 40% des gesamten Gebäudes aus, weshalb 40% der von der Bw. als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten AfA, der Fremdkapitalzinsen, der Grundsteuer sowie der Aufwendungen für Kanal, Müll, Wasser und Versicherungen nicht absetzbar seien. Am 4. Mai 2000 sei mit dem bis dahin Nutzungsberichtigten KM ein Mietvertrag abgeschlossen worden, weshalb ab diesem Zeitpunkt das gesamte Gebäude als Einkunftsquelle diene.

Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995 bis 1998 den Feststellungen des Prüfers.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde beantragt, die Veranlagung erklärungsgemäß vorzunehmen, weil die Bw. das Gebäude in H zur Erzielung von Einkünften erworben habe. Auch das mit dem Nutzungsrecht zugunsten der Verkäufer belastete Erdgeschoß dieses Gebäudes sei entgeltlich erworben worden und auf Dauer zur Erzielung von Einkünften bestimmt. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern habe dieses Nutzungsrecht bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer ebenfalls mitberücksichtigt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.11.1986, 86/13/0023, und vom 6.11.1991, 91/13/0074,

damit begründet, dass die zur Geltendmachung von Werbungskosten grundsätzlich berechtigte Bw. hinsichtlich des mit dem Nutzungsrecht belasteten Gebäudeteils von dieser Möglichkeit in den Streitjahren deshalb ausgeschlossen gewesen sei, weil sie hinsichtlich des genannten Gebäudeteils objektiv nicht die Möglichkeit gehabt habe, Einkünfte zu erzielen, weshalb diesbezüglich steuerlich keine Einkunftsquelle vorgelegen sei.

Im Vorlageantrag wurde von der Bw. kein weiteres Vorbringen erstattet.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, die Bw. habe das Gebäude entgeltlich erworben und betrachte das gesamte Gebäude als einheitliche Einkunftsquelle. Der damalige Veräußerer der Liegenschaft habe die Bedingungen des Vertrages diktiert. Er sei nur bereit gewesen, die Liegenschaft zu verkaufen, wenn ihm das unentgeltliche Nutzungsrecht an den Geschäftsräumlichkeiten für fünf Jahre eingeräumt werde. Auch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern habe den Erwerb der Liegenschaft als entgeltliches Rechtsgeschäft beurteilt. Für ihn sei der vorliegende Fall mit dem Erwerb eines reparaturbedürftigen Gebäudes oder mit dem Erwerb eines zunächst leer stehenden Gebäudes vergleichbar, bei dem man zuerst Aufwendungen tätigen müsse und erst später Erträge erziele. Auch beim gegenständlichen Gebäude haben nach fünf Jahren aus der Vermietung des gesamten Gebäudes Erträge erzielt werden können. Unbestritten sei, dass nie eine Eigennutzung des Gebäudes stattgefunden habe. Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass gerade bei Gebäuden eine Aufteilung nach der Nutzungsart vorzunehmen sei und eine einheitliche Betrachtungsweise – wie vom steuerlichen Vertreter der Bw. angeregt – nicht zwingend sei. Ein reparaturbedürftiges oder aus anderen Gründen leer stehendes Gebäude liege nicht vor. Die Geschäftsräumlichkeiten des Gebäudes seien vom Veräußerer der Liegenschaft stets genutzt worden und es habe auch dem Willen beider Vertragsparteien entsprochen, dass die Nutzung in den ersten fünf Jahren nach dem Verkauf unentgeltlich sein soll. Dass danach die Vermietung des gesamten Gebäudes durch die Bw. erfolgt sei, sei unbestritten. Die Tatsache der fehlenden Eigennutzung des Gebäudes durch die Bw. bedeute nicht, dass das gesamte Gebäude zwingend eine Einkunftsquelle darstelle. Der steuerliche Vertreter der Bw. gab abschließend zu bedenken, dass das gesamte Gebäude seit dem Erwerb durch die Bw. zwar einer Abnutzung unterliege, die dadurch entstandenen Aufwendungen in den ersten fünf Jahren aber nicht (zur Gänze) zu Werbungskosten bei der Bw. geführt haben, weil ein Teil dieser Aufwendungen von der Finanzverwaltung als privat veranlasst angesehen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Am 4. Mai 1995 wurde die Liegenschaft in H mit dem darauf befindlichen Gebäude von den Ehegatten KM und EM unter dem Vorbehalt des Fruchtgenusses ("Vorbehaltfruchtgenuss") veräußert. Der Veräußerungserlös wurde laut Kaufvertrag um den Wert des Fruchtgenusses vermindert. Das Fruchtgenussrecht gilt aber auch in diesem Fall als **unentgeltlich** erworben (vgl. Doralt, EStG⁴, § 2 Tz 150).

Mit der Frage, ob die AfA eines mit einem Fruchtgenuss belasteten Gebäudes beim Gebäudeeigentümer zu ausgleichsfähigen Verlusten führen kann, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausführlich auseinandergesetzt (vgl. zB das Erkenntnis vom 16.9.1987, 86/13/0144). Er hat diese Frage beim **unentgeltlich** eingeräumten Fruchtgenuss im Wesentlichen mit der Begründung verneint, dass der Gebäudeeigentümer für die Dauer der Belastung durch das Fruchtgenussrecht keine Möglichkeit habe, aus der Nutzung des Gebäudes als solchem Einnahmen und damit positive Einkünfte zu erwirtschaften. Gleicher müsse für den **Anteil an einem Gebäude** gelten, hinsichtlich dessen einer dritten Person das Fruchtgenussrecht eingeräumt sei. Auch aus einem solchen Gebäudeanteil könne der zivilrechtliche Eigentümer keine positiven Einkünfte erwirtschaften (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3.12.1986, 84/13/0122). Das Gleiche wie für die AfA gelte auch für andere vom Gebäudeeigentümer getätigten Aufwendungen hinsichtlich des mit dem Fruchtgenuss belasteten Gebäudes bzw. Gebäudeanteiles (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 16.9.1987, 86/13/0144). Daran ändere auch der Umstand nichts, dass der zivilrechtliche Eigentümer mit der Möglichkeit rechnen könne, nach Wegfall der Belastung durch das Fruchtgenussrecht selbst wieder positive Einkünfte aus dem Gebäude (Gebäudeanteil) zu erwirtschaften. Sobald dies der Fall sei, stehe ihm mit dem Gebäude(anteil) wieder eine Einkunftsquelle zur Verfügung, was zur Folge habe, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gebäude(anteil) wieder den Charakter von steuerlich abzugsfähigen Werbungskosten erhalten. Solange dies aber nicht der Fall sei, können aus dem fruchtgenussbelasteten Gebäude(anteil) nur dem Fruchtgenussberechtigten, nicht aber dem zivilrechtlichen Eigentümer Einkünfte im Sinn des Einkommensteuergesetzes zugerechnet werden (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 3.12.1986, 84/13/0122).

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass ein Gebäudeanteil von 40% mit einem Fruchtgenussrecht der Voreigentümer belastet war. Da – nach dem vorhin Ausgeföhrten – somit 40% des Gebäudes der Bw. in den Streitjahren nicht als Einkunftsquelle zur Verfügung standen, konnten auch 40% der auf das Gebäude entfallenden Aufwendungen (AfA, Finanzierungskosten usw.) nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden. Die Tatsache, dass auch dieser

Gebäudeanteil von der Bw. entgeltlich erworben wurde ändert an der genannten rechtlichen Beurteilung ebenso wenig wie die Art der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern. Hinsichtlich der Absicht der Bw., auch mit diesem Gebäudeanteil Einkünfte erzielen zu wollen bzw. der tatsächlichen Vermietung dieses Gebäudeanteils ab Mai 2000, kann nur nochmals auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 3.12.1986, 84/13/0122, hingewiesen werden, wonach die mit dem zuvor belasteten Gebäudeanteil in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ab dem Zeitpunkt der Vermietung dieses Gebäudeanteils (wieder) den Charakter von Werbungskosten erhalten. Eine einheitliche Betrachtung des Gebäudes hinsichtlich des Vorliegens einer Einkunftsquelle ist nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im vorhin genannten Erkenntnis ebenfalls nicht geboten. Das gegenständliche Gebäude ist auch nicht mit einem reparaturbedürftigen oder mit einem aus anderen Gründen nicht genutzten Gebäude zu vergleichen, weil die Geschäftsräume im vorliegenden Fall vom Veräußerer der Liegenschaft durchgehend genutzt wurden. Die fehlende Eigennutzung durch die Bw. bedeutet noch nicht zwingend das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Dass die Nutzung der Geschäftsräume durch den Fruchtgenussberechtigten zu Aufwendungen für die zivilrechtliche Eigentümerin führte, die diese steuerlich nicht geltend machen konnte, wurde in vergleichbaren Fällen vom Verwaltungsgerichtshof als mit dem Einkommensteuerrecht in Einklang stehend beurteilt. Im Erkenntnis vom 6.11.1991, 91/13/0074, wurde ausgeführt, dass es nicht zwingend sei, dass für jede objektiv zur Einkünftezielung getätigte Aufwendung auch ein Steuersubjekt gefunden werden müsse, dem dieser Aufwand steuerlich zugerechnet werden dürfe.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 2. Juni 2004