

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte in den Streitjahren aus seiner Tätigkeit als Malermeister Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer u.a. die Feststellung (Tz. 25 g BP-Bericht), dass vom Bw an seine Eltern bezahlte Miete in Höhe von jährlich 18.181,82 S (für 1999), 20.000,00 S (für 2000) und 15.000,00 S (für Jänner bis September 2001) nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sei. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung gäbe es hinsichtlich des im Eigentum der Eltern stehenden Gebäudes keinen Mietvertrag; auch sei die Miete nicht fremdüblich. Ein Mietverhältnis sei daher nicht anzuerkennen.

Ferner verminderte der Prüfer den Abschreibungssatz für die in der Bilanz ausgewiesenen "Baulichen Investitionen in fremden Gebäuden".

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Prüfers Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung führt der Bw aus, dass die an die Eltern des Bw bezahlte Miete mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt und gleichzeitig die AfA für die vom Bw durchgeführten Gebäudeinvestitionen auf 4 % bzw. 3 % gekürzt worden sei.

Durch diese Maßnahme sei das Gebäude wie ein im Eigentum des Bw stehendes behandelt worden und hätten danach die Gebäudekosten in keiner Weise Berücksichtigung gefunden. Der Bw habe den Gebäudeteil tatsächlich wie sein Eigentum nutzen können, da die Eltern bereits vor 1999 mündlich die Übergabe ausgesprochen hätten. In jedem Fall sei der Bw im Prüfungszeitraum wirtschaftlicher Eigentümer gewesen. Zur Errichtung eines schriftlichen Übergabevertrages sei es erst später gekommen.

Da es den wirtschaftlichen und tatsächlichen Verhältnissen widerspreche, dass für ein Gebäude weder Mietaufwand noch ein Abschreibungsaufwand anfällt, sei dieser Umstand durch die Anerkennung einer AfA zu korrigieren. Dies wäre durch eine quasi Nutzungseinlage (Hinweis auf Rz 2496 bis 2498 der Einkommensteuerrichtlinien) zu beheben.

Laut einem im Jahr 1996 erstellten, der Berufung beigelegten Schätzgutachten betrage der Neubauwert des betrieblich genutzten Gebäudeteiles 356.024,21 €. Auf dieser Grundlage errechne sich unter Anwendung der AfA-Sätze von 4 % bzw. 3 % für das Jahr 1999 eine AfA von 14.240,97 € sowie für die Jahre 2000 und 2001 von jeweils 10.680,73 €. Diese AfA sei als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

In seiner zur Berufung ergangenen Stellungnahme weist der Prüfer darauf hin, dass die Kürzung des AfA-Satzes für die Abschreibung der im Gebäude der Eltern des Bw durchgeführten Gebäudeinvestitionen nicht bedeute, dass damit dieses Gebäude als Eigentum des Bw behandelt worden wäre. Die AfA könne nur der wirtschaftliche Eigentümer vornehmen. Bloße Nutzungsrechte begründeten kein wirtschaftliches Eigentum.

Das dem Bw mit Schenkungsvertrag vom 5. Dezember 2002 von seinen Eltern übertragene Gebäude sei nach einem Brand im Jahr 1994 wieder aufgebaut worden. Dabei seien im Malerbetrieb in den Jahren 1995 bis 1997 Gebäudeinvestitionen in Höhe von netto 1.012.516,00 S aktiviert worden.

In der zu dieser Stellungnahme eingereichten Gegenäußerung führt der Bw aus, er sei immer in der Lage gewesen, die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Belastung, auszuüben und zugleich jeden Dritten von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer (Zeit der möglichen Nutzung – laut Mietvertrag auf unbestimmte Zeit) auszuschließen. Dass das Objekt ohne Zustimmung der zivilrechtlichen Eigentümer nicht veräußert werden könne, schließe wirtschaftliches Eigentum nicht aus. Den Bw hätten auch eigentümertypische Pflichten wie Erhaltungspflichten getroffen. Der Bw hätte die erheblichen Investitionen im Gebäude nur durchgeführt, weil eine mündliche Übertragung durch die Eigentümer gegeben worden sei. Auch die Bank hätte die Finanzierung nur durchgeführt, weil die Eltern eine Übertragung mündlich ausgesprochen hätten.

Im Hinblick darauf, dass das mit der Berufung vorgelegte Schätzgutachten auch den Wert der vom Bw vorgenommenen – ohnehin bereits im Wege der AfA abgesetzten – Gebäudeinvestitionen umfasste und diese daher bei Ansatz der in der Berufung beantragten

AfA noch einmal abgeschrieben würden, schränkte der Bw sein Berufungsbegehren dahingehend ein, die Abschreibung lediglich mit 7.800,95 € für 1999 sowie jeweils 5.850,72 € für 2000 und 2001 zu berücksichtigen.

Der Gegenäußerung beigelegt wurde u.a. eine an den Bw sowie seine Eltern gerichtete Darlehenszusage einer Bausparkasse.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wird folgendes festgestellt:

Der vom Prüfer in seiner Stellungnahme erwähnte Schenkungsvertrag wurde am 5. Dezember 2002 errichtet. Mit diesem Vertrag schenkten die Eltern des Bw diesem die berufsgegenständliche Liegenschaft. Die Übergabe erfolgte mit dem Tag der Unterfertigung des Vertrages. Der Bw räumte den Eltern das – verbücherte - Veräußerungs- und Belastungsverbot an der Liegenschaft ein.

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

Streit besteht darüber, ob der Bw zur Geltendmachung einer AfA hinsichtlich der im Streitzeitraum noch im Eigentum seiner Eltern stehenden, betrieblich genutzten Gebäudeteile berechtigt ist.

Zur AfA berechtigt ist nur der wirtschaftliche Eigentümer (VwGH 15.3.1988, 88/14/0009). Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen in der Regel zusammen. Sie fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151).

Die genannten Voraussetzungen wirtschaftlichen Eigentums sind unter anderem im allgemeinen nach Übergabe einer Liegenschaft an den Erwerber aufgrund eines die Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums begründenden Rechtsgeschäftes auch dann verwirklicht, wenn die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Erwerbers im Grundbuch noch nicht durchgeführt wurde (VwGH 17.2.1992, 90/15/0117).

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte bewirken, solange nicht weitere Rechte übertragen werden, kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum (vgl. Doralt / Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 114 sowie die dort zitierte Judikatur).

Aus dem Vorbringen der Parteien sowie auf Grund der Aktenlage lässt sich zunächst Folgendes feststellen:

Der Bw führte im Streitzeitraum in Teilen des im zivilrechtlichen Eigentum seiner Eltern stehenden Gebäudes einen Malerbetrieb. Die im Rahmen dieses Betriebes durchgeföhrten

baulichen Investitionen wies er in der Bilanz als "Bauliche Investitionen in fremden Gebäuden" aus. Neben der AfA von diesen baulichen Investitionen machte er an die Eltern bezahlte Miete als Betriebsausgabe geltend. Mit Schenkungsvertrag vom 5. Dezember 2002 schenkten die Eltern das Gebäude dem Bw.

Dieser auch in den Büchern zum Ausdruck gekommenen Gestaltung zufolge waren dem Bw im Streitzeitraum Teile des elterlichen Gebäudes zur Nutzung für seinen Malerbetrieb überlassen. Mit seinem den Boden bloßer Behauptungen nicht verlassenden Vorbringen hat der Bw nicht nachvollziehbar aufgezeigt, dass ihm über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehend weitere, wirtschaftliches Eigentum am Gebäude begründende Rechte eingeräumt worden wären; insbesondere hat der Bw nicht glaubhaft dargetan, dass ihm seine Eltern bereits vor der im Dezember 2002 erfolgten Schenkung mit einer vor 1999 mündlich ausgesprochenen Übergabe eine rechtliche Position eingeräumt hätten, die es ihm erlaubte, mit dem elterlichen Gebäude wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten.

Dieses weder hinsichtlich des Zeitpunktes noch hinsichtlich der Bedingungen der Übergabe konkretisierte Vorbringen muss bereits daran scheitern, dass die erstmals in der Berufung behauptete mündliche Übergabe einer Überprüfung anhand der für die steuerliche Ankerkennung von zwischen nahen Angehörigen getroffenen Vereinbarungen nicht Stand hält.

So verlangen diese Kriterien u.a. ein nach außen ausreichendes zum Ausdruck Kommen der betreffenden Vereinbarung. Zudem muss die Vereinbarung, sollen zwischen nahen Angehörigen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekanntgegeben werden (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024) bzw. muss dem Publizitätserfordernis zumindest durch zeitnahe Errichtung öffentlicher Urkunden oder Anzeige an andere Behörden entsprochen werden (VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049).

Da der Bw bloß von einer mündlichen Übergabe spricht, das Finanzamt von dieser mündlichen Übergabe erstmals durch das Berufungsschreiben erfuhr (auch im Zuge der Betriebsprüfung wurde eine solche Übergabe nicht behauptet) und die vermeintliche Übergabe auch in den Büchern des Bw keinen Niederschlag gefunden hat, kann keine Rede davon sein, dass eine bereits vor dem Jahr 1999 vereinbarte Übertragung des Gebäudes auf den Bw nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen wäre.

Für die Behauptung, die Bank hätte die Finanzierung nur im Hinblick auf die von den Eltern "mündlich ausgesprochene Übertragung" durchgeführt, ist der Bw – abgesehen davon, dass mit einer Bekanntgabe an die Bank dem Publizitätserfordernis ohnehin nicht entsprochen worden wäre - ebenfalls jeden Beweis schuldig geblieben. Der mit der Gegenäußerung vorgelegten Darlehenszusage lässt sich eine solche Bedingung jedenfalls nicht entnehmen. Es ist auch nicht nachvollziehbar, welche Bedeutung eine bloß mündlich erfolgte Übertragung

des Gebäudes für die Gewährung der Finanzierung haben sollte. Ein Mehr an Sicherheiten war für die Bank damit jedenfalls nicht verbunden.

Im Übrigen ist auch dem Schenkungsvertrag vom 5. Dezember 2002 kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass damit lediglich eine bereits vor dem Jahr 1999 mündlich vollzogene Schenkung nunmehr beurkundet würde. Der Schenkungsvertrag nennt als Tag der Übergabe vielmehr ausdrücklich den 5. Dezember 2002.

Dass bereits vor dem Jahr 1999 ein die Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums am berufungsgegenständlichen Gebäude begründendes Rechtsgeschäft zwischen dem Bw und seinen Eltern abgeschlossen worden wäre, ist daher nicht glaubwürdig. Dafür spricht auch der Umstand, dass der Bw in den für die Streitjahre geführten Büchern dem in der Berufung behaupteten wirtschaftlichen Eigentum am Gebäude widersprechend bauliche Investitionen in fremden Gebäuden sowie einen jährlichen Mietaufwand für das Gebäude ausgewiesen hat.

Wenn der Bw davon spricht, ihn hätten Erhaltungspflichten getroffen, so steht dieses Vorbringen mit seinem wirtschaftlichen Eigentum an den von ihm durchgeföhrten baulichen Investitionen im Einklang. Einen Beweis für das Bestehen darüber hinausgehender Erhaltungspflichten ist der Bw schuldig geblieben.

Es ist daher davon auszugehen, dass die betreffenden Gebäudeteile dem Bw bloß zur Nutzung überlassen waren und dass wirtschaftliches Eigentum des Bw am elterlichen Gebäude nicht bestanden hat. Damit war der Bw zur Geltendmachung einer AfA hinsichtlich dieser Gebäudeteile aber nicht berechtigt.

Dass die für die Nutzungsüberlassung verrechnete Miete nicht angemessen ist und das Mietverhältnis daher einem Fremdvergleich nicht standhält, wurde vom Bw nicht in Abrede gestellt. Im Hinblick darauf, dass die jährliche Miete von rd. 20.000,00 S nicht einmal die vom Bw in seiner Gegenäußerung für den betrieblich genutzten Gebäudeteil errechnete jährliche Abschreibung von umgerechnet rd. 107.000,00 S bzw. 80.000,00 S erreicht (auch nicht eine mit dem im außerbetrieblichen Bereich geltenden AfA-Satz von 1,5 % errechnete Abschreibung von rd. 40.000,00 S), ist dem Mietverhältnis zu Recht die steuerliche Anerkennung versagt worden. Findet nämlich durch den vereinbarten Bestandzins weder eine Amortisation des eingesetzten Kapitals während der Nutzungsdauer des Bestandobjektes noch eine angemessene Verzinsung statt, so hält das betreffende Bestandverhältnis keinesfalls einem Fremdvergleich stand (VwGH 8.11.1988, 87/14/0197).

Wenn es der Bw schließlich als ungerechtfertigt empfindet, dass für einen Teil des Gebäudes weder Mietaufwand noch Abschreibungsaufwand steuerlich berücksichtigt werden, so sei darauf hingewiesen, dass nach dem aus den §§ 1 und 2 EStG hervorleuchtenden Subjektsprinzip die Person es ist, die den Bezugspunkt für die Ermittlung des Steuergegenstandes bildet, und deren Leistungsfähigkeit in der Phase der

Einkommensentstehung erfasst werden soll. Dass für jede objektiv zur Einkünfteerzielung getätigte Aufwendung auch ein Steuersubjekt gefunden werden müsste, dem dieser Aufwand steuerlich zugerechnet werden darf, ist im subjektbezogenen Einkommensteuerrecht nicht zwingend (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Wie in dem, dem zitierten Erkenntnis zugrunde liegenden Beschwerdefall war es auch im vorliegenden Fall die steuerrechtlich irrelevante Privatsphäre, der die Entscheidung der Eltern des Bw, den Wertverzehr ihres Hauses unter Verzicht auf (angemessene) eigene Einkünfte für fremde Einkünfte zur Verfügung zu stellen, zuzuordnen ist.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 21. September 2005