



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 10. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte für das Jahr 2004 neben anderen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, und zwar von Grundstücken und Gebäuden in Höhe von € 1.349,84. Mit der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden machte die Bw. als Werbungskosten u.a. die Position Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von € 3.700,65 geltend.

Auf ein Schreiben des Finanzamtes gab die Bw. bekannt, die näher bezeichnete Liegenschaft in Wien sei im Jahr 2000 aufgrund eines Schenkungsvertrages von ihrem Vater auf sie übergegangen. Ihr Vater habe bis zu seinem Tod im Juni 2004 das Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft gehabt. Somit seien die Einnahmen bzw. Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung ab Juli 2004 in ihrer Einkommensteuererklärung zu berücksichtigen. Aus der

übermittelten Zinsliste von August 2004 seien die Einnahmen zu ersehen.

Bei der Ermittlung der AfA sei vom 15-fachen Einheitswert ausgegangen worden, abzüglich 20% an Grund und Boden, davon 2%.

Das Finanzamt richtete an jenes Finanzamt, welches für die Veranlagung des Vaters der Bw. zuständig war, nachstehendes Auskunftsersuchen:

“Mit Übergabsvertrag vom 2.11.2000 bezüglich der Liegenschaft Wien ... hat die übernehmende Vertragspartei (Geschenknehmer) – (die Bw.) – der übergebenden Vertragspartei (Geschenkgeber) – (Vater der Bw.) – ein Fruchtgenussrecht auf Lebenszeit eingeräumt. Des Weiteren wurde vereinbart, dass die übergebende Partei – (Vater der Bw.) – verpflichtet sei, der übernehmenden Vertragspartei - (Bw.) hinsichtlich des Fruchtgenussrechtes die jährliche Substanzminderung in Höhe der steuerlich anerkannten Abschreibung zu ersetzen.

Bitte um Auskunft, in welcher Höhe (der Vater der Bw.) in den Jahren ab 2000 AfA-Beträge für die Minderung der Gebäudesubstanz geltend gemacht hat und welche Bemessungsgrundlage dieser „Gebäude-AfA“ zugrunde lag.“

Dem Finanzamt wurde auf dieses Ersuchen bekannt gegeben, eine Berechnung der AfA habe nicht gefunden werden können. Die seitens der Verlassenschaft des verstorbenen Vaters erstellte und dem Antwortschreiben beigelegte Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben weist unter den Ausgaben (nur) folgende Positionen aus: Absetzung für Abnutzung € 330,29, Teilabsetzbeträge aus: 1997: 8/10 für Herstellung ..., 1998: 7/10 für Herstellung ..., Instandhaltung ..., Zinsen und Spesen

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung und berücksichtigte im Rahmen der berufungsgegenständlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit nachfolgender Begründung eine Halbjahres-AfA in Höhe von € 165,15:

“Der Antrag, die Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, ist anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem der Steuerpflichtige das Gebäude unentgeltlich erworben hat (E 23.4.1980, 1690/79). Es handelt sich um ein einmaliges Wahlrecht (E 1.7.1992, 91/13/0062). Gegenständlich datiert der unentgeltliche Erwerb bzgl. der Liegenschaft Wien ... mit Übergabsvertrag vom 2.11.2000. Die fiktiven Anschaffungskosten waren demnach mit Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 zu beantragen. Infolge des die Liegenschaft seit 11/2000 behaftenden Fruchtgenussrechts vereinbarten die Vertragsparteien mit Notariatsakt v. 2.11.2000 - Seite drei, Pkt 1 - die jährliche Substanzminderung in Höhe der steuerlich anerkannten Abschreibung alljährlich mittels entsprechender Zahlung zu ersetzen. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) wurde mit S 4.545 bzw € 330,29 bemessen und in weiterer Folge mit diesem Betrag durch den

Nutznießer geltend gemacht. Ein nachträgliches Abgehen von dem ab dem Jahre 2000 geltend gemachten Abschreibungsbetrag ist unzulässig.

Die Jahres-AfA f. Gebäude beträgt somit 330,29 € p.a. (Hälften-AfA 2004: 165,15 €)."

Der Vorlageantrag wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. wie folgt gestellt:

„Im Schenkungsvertrag mit Fruchtgenussrechtvorbehalt ist, worauf sich nunmehr die Finanzverwaltung bezieht, ein Passus enthalten, der die Abgeltung für die Substanzminderung in Höhe der steuerlich anerkannten Abschreibung vorsieht.“

Unbestritten ist, dass im Ablebensfall bei einem Vorbehaltsfruchtgenussrecht der bisherige bucherliche Eigentümer die AfA, unabhängig vom bisherigen Abschreibungssatz des Erblassers zu bemessen hat. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 b EStG 1988 hat der Erbe ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Einkunftsquelle das Recht, die AfA entweder vom letzten Einheitswert oder von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen. Bei Übergang des Fruchtgenussrechtes von Todes wegen ist demnach in unserem Anlassfall das Jahr 2004 der unbestrittene Übergang des Fruchtgenussrechtes auf Grund des Todes des Vaters (der Bw.).

Faktum ist, dass weiters die im Schenkungsvertrag vereinbarte Abstandszahlungsverpflichtung in Höhe der Substanzminderung den Vertragsparteien nicht bewusst und gewollt war, vielmehr vom Vertragsverfasser ohne Aufklärung der Vertragsparteien eingefügt worden ist, und darüber hinaus in keiner Weise dieser Bestimmung und Vereinbarung Rechnung getragen worden ist. Eine Zahlung ist demnach nicht erfolgt und seitens der Vertragsparteien auch nicht beabsichtigt gewesen.

Dies lässt sich daraus erkennen, dass die bisherige Abschreibungsquote beim Erblasser in unveränderter Höhe weiter fortgesetzt worden ist, demnach keine Zahlungen an die grundbürgerliche Eigentümerin, (die Bw.), seitens ihres Vaters geleistet worden sind. Auf Wunsch können die Steuererklärung bzw. die Bescheide des Erblassers in Kopie nachgereicht werden. Diesbezügliche Auskünfte können auch überdies beim Finanzamt ... eingeholt werden.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Demnach ist der Nachweis erbracht, dass die bisherige grundbürgerliche Eigentümerin unentgeltlich im Ablebenszeitpunkt des bisherigen Fruchtgenussberechtigten die Einkunftsquelle übertragen erhalten hat, demnach auch in diesem Zeitpunkt das oben genannte Recht auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als Abschreibungsgrundlage unbestrittenmaßen besitzen muss.

Die in der Begründung angeführten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes werden grundsätzlich akzeptiert, sind jedoch nicht auf den Übergabsvertrag vom 2.11.2000 zu beziehen, vielmehr auf den Zeitpunkt des Todes und damit der Übergabe des Fruchtgenussrechtes, demnach mit Juni 2004. Die in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung angeführten Beträge von S 4.445,-- bzw. € 330,29 stellen offensichtlich die Alt-AfA, abgesetzt beim bisherigen Fruchtgenussberechtigten und wirtschaftlichen Eigentümer der Liegenschaft dar. Die bisherige AfA-Quote des Erblassers hat für den Erben keine Bedeutung. Demnach ist der von der Finanzverwaltung angesetzte AfA-Betrag in keiner Weise dem Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 8 b entsprechend, da dieser Betrag weder von der Basis der fiktiven Anschaffungskosten oder vom Einheitswert her ermittelt worden ist.

Da das Wahlrecht auf Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten erst zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung des Fruchtgenussrechtes, demnach am Todestag wahrgenommen worden ist, wird hiermit beantragt, der Berufung statzugeben und die Abschreibung in der beantragten Höhe von jährlich € 8.703,29 zum Ansatz zu bringen.

Die Geltendmachung der AfA setzt voraus, dass die Person, die die Einkünfte bezieht, auch wirtschaftlicher Eigentümer des vermieteten Wirtschaftsgutes ist (siehe Rz 6422 EStR). Wirtschaftlicher Eigentümer war bis zum Tode unbestrittenmaßen der Vater (der Bw.). Wenn nunmehr die Finanzverwaltung behauptet, dass die AfA der grundbücherlichen Eigentümerin zuzuordnen wäre, würde sie wirtschaftliche Eigentümerin sein, was eindeutig nicht der Fall ist und jederzeit nachgewiesen werden kann. Weshalb unterstellt wird, dass (die Bw.) im Jahre 2000 einen Antrag auf Ansatz der AfA vom Gebäude gemacht hätte, entzieht sich unserer Kenntnis. Denmöglich wäre daher die unterstellte Übertragung des Gebäudes im Jahr 2000 allenfalls dann, wenn die im Schenkungsvertrag angeführte Zahlung tatsächlich geflossen wäre und überdies seitens (der Bw.) ein Antrag auf Absetzung der Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten in der Höhe des von der Finanzverwaltung angeführten Betrages von € 330,29 gestellt hätte. Dies war jedoch nicht der Fall.“

In der Folge wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ein Sachverständigen-Gutachten zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der in Rede stehenden Liegenschaft (Stichtag 1. Juli 2004) eingereicht. Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten erfolgte auf Basis des Ertragswertverfahrens. Der Ertragswert der (gesamten) Liegenschaft wurde anhand des kapitalisierten Reinertrages der baulichen Anlage zuzüglich des Bodenwertes in Höhe von insgesamt € 685.067,00 errechnet.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte ein ergänzendes Ermittlungsverfahren durch (Schreiben vom 9. Oktober 2007 und Antwortscheiben des steuerlichen Vertreters vom

25. Oktober 2007 sowie Niederschrift über den Verlauf des Gesprächs mit der Bw.) und wurde auch dem Finanzamt die Möglichkeit gegeben Stellung zu nehmen (Schreiben vom 8. November 2007).

Das Ergebnis dieses zweitinstanzlichen Verfahrens ist in den nachfolgenden Erwägungsteil eingearbeitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt vertrat im Zuge der Veranlagung und in der Berufungsverentscheidung die Ansicht, die Bw. könne als AfA-Basis nicht die fiktiven Anschaffungskosten heranziehen, sondern müsse die AfA vom Einheitswert berechnen.

Die ins Treffen geführte Begründung lautet wie folgt:

Der Antrag, die Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, ist anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem der Steuerpflichtige das Gebäude unentgeltlich erworben hat (E 23.4.1980, 1690/79).

Die vollständige Wiedergabe der Rechtsausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis lautet:

Der Antrag, die Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, muss anlässlich der Veranlagung für jenes Kalenderjahr gestellt werden, in dem das Gebäude unentgeltlich erworben wurde, und daher zumindest eine halbe Jahres-AfA vorzunehmen ist.

In jenem Beschwerdeverfahren hatte der Gerichtshof die Frage zu entscheiden, ob eine Änderung der Bemessungsgrundlage (AfA vom Einheitswert – AfA von den fiktiven Anschaffungskosten) *im Berufungsverfahren nicht mehr zulässig ist* (Standpunkt der Abgabenbehörde) oder die im Berufungsverfahren gestellten Anträge zu prüfen waren und ihnen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen stattzugeben war (Standpunkt der Beschwerdeführer).

Der gegenständliche Fall lässt sich somit nicht durch Heranziehen dieses Erkenntnisses lösen.

Vielmehr ist die hier zu beurteilende Rechtsfrage anhand des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, 98/13/0003 zu lösen:

In diesem Verfahren vor dem Gerichtshof rügte die Beschwerdeführerin, dass sie für das Jahr 1993 keinen Antrag habe stellen können, weil sie im Hinblick darauf, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in diesem Jahr weniger als S 10.000,-- betragen hätten, "für dieses Jahr nicht zu veranlagen war". Es hätte daher auch erst 1994 der Antrag auf Berücksichtigung der AfA gestellt werden können. Im Übrigen sei schon aus dem Wortlaut in Verbindung mit dem Sinn der Bestimmung des Gesetzes zu § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 zu

entnehmen, dass "der Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes auf den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten zu beziehen sei und nicht der Zeitpunkt der Antragstellung". Der Steuerpflichtige müsse den Antrag bei der ersten Veranlagung, in der die Mieteinnahmen aufschienen, stellen.

Hierüber erwog der Verwaltungsgerichtshof:

Vom Wahlrecht im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG wird allerdings dann noch nicht konkret Gebrauch gemacht, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Fall, in welchem sich bei Ansatz einer von den fiktiven Anschaffungskosten ausgehenden AfA ein Verlust ergibt, auf eine nach § 41 Abs. 2 fristgebunden zu beantragende Verlustveranlagung verzichtet, weil in einem solchen Fall die Entscheidung des Steuerpflichtigen über die Antragstellung im Sinn des § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG nicht ausreichend klargestellt ist.

Da die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage durch den Verzicht auf eine Verlustveranlagung von einer Konsumation des Wahlrechtes ausgegangen ist, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Unter Hinweis auf dieses Erkenntnis vertritt Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, Tz. 149 zu § 16, die Ansicht:

Das Wahlrecht kann (nach einem Verzicht auf eine zu beantragende Verlustveranlagung) im ersten nachfolgenden Jahr ausgeübt werden, in dem eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung besteht oder eine Steuererklärung tatsächlich eingereicht wird; wird jedoch eine Steuererklärung eingereicht, ohne vom Wahlrecht Gebrauch zu machen, ist dieses konsumiert (E 12.9.2002, 99/15/0152).

Ergeben sich auf Grund der Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten zu geringe Einkünfte und damit keine Erklärungspflicht, dann ergibt sich eine Erklärungs- oder Anzeigepflicht auch nicht aus der Geltendmachung der AfA. Die Geltendmachung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten gegenüber dem Finanzamt erfolgt dann aus Anlass der erstmaligen Erklärungspflicht. Eine grundsätzliche Erklärungspflicht ohne Mindesteinkünfte besteht bei der einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung für Miteigentümergemeinschaften (§ 43 Abs. 2).

Im Lichte dieser Rechtsausführungen stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Die Bw. erwarb die in Rede stehende Liegenschaft in 1030 Wien von ihrem Vater mit Übergabsvertrag vom 2. November 2000. Im Zuge der Übergabe wurde an der übergebenen Liegenschaft zugunsten des Übergebers ein *Vorbehaltstrichtgenuss* begründet. Ein *Vorbehaltstrichtgenuss* liegt vor, wenn der bisherige Eigentümer unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes sein Eigentum an der Sache überträgt. Kommt es zu einer

unentgeltlichen Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten, ergibt sich bei einem solchen Vorbehaltsfruchtgenuss keine Änderung der Zurechnung der Einkünfte. Der Fruchtgenussberechtigte erzielt originäre Einkünfte.

Es kam zu einer unentgeltlichen Übereignung der Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten – des Vaters der Bw. (Übergabsvertrag: Punkt drei 1., Punkt sechs und Punkt acht).

Seitens der Bw. wurden in den Jahren 2000, 2001, 2002 und 2003 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft in 1030 Wien erklärt. Die in den Erklärungen ausgewiesenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffen ausschließlich die Liegenschaft in Oberösterreich (vgl. bspw. für das Jahr 2000 die Einkünfte unter der Kennzahl 370 der Steuererklärung in Höhe von - S 43.862,83, welche Einkünfte in der Mitteilung über die gesonderte Feststellung betreffend die Liegenschaft in 4..., ...straße 12, vom 5. Juni 2001 ausgewiesen sind).

AfA kann im Allgemeinen nur der wirtschaftliche Eigentümer, somit im Falle eines Fruchtgenussrechtes regelmäßig nur der Fruchtgenussbesteller, geltend machen, sofern bei ihm überhaupt eine Einkunftsquelle anzunehmen ist (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Leistet im Falle des Vorbehaltsfruchtgenusses der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA; dann ist diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erzielt eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht.

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 ist vorzunehmen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Besteht der Fruchtgenuss am ganzen Mietobjekt, dann ist mangels gemeinsamer Einkunftserzielung eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte von Fruchtnießer und Eigentümer in der Regel nicht durchzuführen. Die sich beim wirtschaftlichen Eigentümer infolge Geltendmachung der AfA ergebenden negativen Einkünfte sind in der Regel nicht ausgleichsfähig (Rz 113).

Leistet im Falle des Vorbehaltsfruchtgenusses der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA; dann ist diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erzielt eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht.

Aus dem Akteninhalt der Steuerakten des Fruchtnießers, des Vaters der Bw., geht - übereinstimmend mit dem Vorbringen der Bw. - hervor, dass *keine* Zahlung für Substanzabgeltung als Abzugspost aufscheint.

Die Bw. legte über Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Bankkontenauszüge des Jahres 2003 zur Einsichtnahme vor. Die Sichtung sämtlicher Belege ergab keinen Hinweis auf Zuflüsse seitens des Vaters der Bw.

Zum Ertragswert bzw. zur AfA-Basis

Der in Höhe von € 685.067,00 errechnete Ertragswert beinhaltet - laut Seite 20 des Gutachtens - den Bodenwert in Höhe von € 156.745,52. Da der Bodenwert (Wert des Grund und Bodens) nicht abnutzbar ist, ist er nicht Teil der AfA-Basis.

Vom (Gebäude)Ertragswert in Höhe von € 528.321,48 ist wegen der Eigennutzung der Wohnung Top 7 der so genannte Hauseigentümeranteil in Abzug zu bringen.

Zum Zwecke der Berücksichtigung der Eigennutzung (seit 9. September 1985 laut Melderegisterabfrage) werden bei der Ertragsberechnung die Mieterlöse abzüglich des Hauseigentümeranteiles herangezogen:

Rohertrag pro Monat einschließlich Hauseigentümeranteil	2.799,42 €
- Hauseigentümeranteil Wohnung Top 7	- 599,50 €
Rohertrag pro Monat nach Abzug des Hauseigentümeranteil	2.199,92 €
Rohertrag pro Jahr	26.399,04 €
- 1% Mietausfallswagnis	- 263,99 €
- 2% Bewirtschaftungskosten	- 527,98 €
- 0,60 € Instandhaltungskosten p.m. / m ²	- 4.461,91 €
- Bodenwertverzinsung	- 5.486,09 €
Reinertrag der baulichen Anlage	15.659,07 €
Vervielfältiger	x 23,45561787
kap. Reinertrag der baulichen Anlage = AfA-Basis (ohne HE-Anteil)	367.293,14 €

Berechnung der (Halbjahres)AfA:

kap. Reinertrag der baulichen Anlage = AfA-Basis (ohne HE-Anteil)	367.293,14 €
Restnutzungsdauer – Jahre	: 50
Jahres-AfA	7.345,86 €
	: 2
Halbjahres-AfA	3.672,93 €

Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einnahmen (laut Erklärung)	8.857,74 €
- (Halbjahres)AfA laut BE	- 3.672,93 €

- Fremdfinanzierungskosten (laut Erklärung)	- 1.114,65 €
Instandhaltungs-/ Instandsetzungskosten (laut Erklärung)	- 2.692,60 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE	1.377,56 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. Februar 2008