

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw,Adr., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes B. betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die in Deutschland wohnhafte Berufungswerberin (kurz Bw. genannt) hat mit Übergabevertrag vom 3.3.1999 von ihrem Vater FH die in Pkt. I. "Gutsbeschreibung" des Vertrages näher bezeichnete Liegenschaft in M. (KG BZ.) in ihr Alleineigentum übergeben erhalten. Die Liegenschaft hatte der Vater der Bw. mit Kaufvertrag vom 27.9.1996 um 3.600.000 S erworben. Mit Kaufvertrag vom 18. Juli 2000 hat die Bw. sodann diese Liegenschaft um 608.494,00 DM weiterveräußert. Im Zeitraum zwischen der Übergabe durch den Vater und der Veräußerung hat die Bw. die Liegenschaft vermietet.

Im Vorhalt vom 20. Dezember 2002 ging das Finanzamt zunächst von einer unentgeltlichen Übergabe der Liegenschaft aus und ermittelte aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten des Vaters der Bw. (3.600.000 S bzw. 261.622,20 €) und dem von der Bw. erzielten Verkaufspreis von 311.437,09 € einen steuerpflichtigen Spekulationsgewinn in Höhe von 49.814,89 €. Die Bw. wurde gebeten, im Spekulationszeitraum angefallene Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft stehen würden, durch Kontoauszüge nachzuweisen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 2. Jänner 2001 teilte der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf den Übergabevertrag vom 3.3.1999 u.a. mit, die Bw. habe die Liegenschaft nicht

unentgeltlich, sondern gegen Übernahme von Schulden erworben. Die Bw. unterliege als deutsche Staatsbürgerin dem deutschen Steuerrecht. Der Beantwortung wurde eine Berechnung des Spekulationsgewinnes angeschlossen, nach der sich ein Spekulationsgewinn von 668,43 DM ergeben würde. Davon seien gemäß dem Schreiben des Finanzamtes noch Zinsen in Höhe von 5.451,91 DM für 1999 und 3.589,78 DM für 2000 abzusetzen. Aus der angeschlossenen Berechnung war u.a. ersichtlich, dass die Bw. anlässlich der Übertragung der Liegenschaft zwei Darlehen, und zwar in Höhe von 234.122,00 DM bzw. von 257.594,00 DM übernommen hatte.

In der gesonderten Begründung zum angefochtenen Bescheid vom 10. Jänner 2003 ging das Finanzamt von einer beschränkten Steuerpflicht der Bw. gem. § 98 Z 7 EStG 1988 und nunmehr von einem entgeltlichen Erwerb der Liegenschaft aufgrund des Übergabevertrages aus. Der Spekulationsgewinn gem. § 30 EStG 1988 wurde unter Bezugnahme auf die der Vorhaltsbeantwortung angeschlossene Aufstellung mit 46.527,47 € ermittelt. Abweichend von der Aufstellung ging das Finanzamt davon aus, dass nur 40 % der Darlehenszinsen, die nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt worden seien, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulation gewinnmindernd zu berücksichtigen seien (7.073,59 DM). Bezüglich des vom steuerlichen Vertreter als Teil der Anschaffungskosten behandelten Wohnrechtes (bewertet mit 97.405,00 DM) vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Wert des Wohnrechtes beim Verkäufer nicht zum Veräußerungserlös und beim Käufer nicht zu den Anschaffungskosten zähle; die Anschaffungskosten des Erwerbers würden vom Wohnrecht auch dann unberührt bleiben, wenn der Nutzungsberechtigte vorzeitig sterbe.

In der am 29. Jänner 2003 fristgerecht eingebrachten Berufung ging der steuerliche Vertreter davon aus, dass das dem Veräußerer eingeräumte Wohnrecht als Anschaffungskosten anzusetzen sei, wenn es in Verbindung mit den übrigen Gegenleistungen insgesamt dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes entspreche. Es liege dann keine unentgeltliche Übertragung vor. Für dessen Ansatz als Teil der Anschaffungskosten spreche auch, dass die Veräußerung des Hauses zum versteuerten Preis nur nach Auflösung des das Grundstück belastende Wohnrechtes möglich gewesen sei. Das Wohnrecht im ersten Stock des Hauses habe ungefähr die Hälfte der Nutzfläche betroffen. In der angeschlossenen Berechnung wurde das Wohnrecht wiederum als Teil der Anschaffungskosten berücksichtigt.

Darlehenszinsen wurden in der vom Finanzamt in der Begründung zum Erstbescheid angeführten Höhe (7.073,59 DM bzw. 3.616,67 €) zum Ansatz gebracht, sodass ein Verlust aus Spekulation in Höhe von – 6.405,00 DM bzw. von – 3.274,91 € errechnet wurde.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Februar 2003 als unbegründet abgewiesen. Die Nichtberücksichtigung des Wohnrechtes als Teil der Anschaffungskosten wurde in der gesonderten Begründung vom 6. Februar 2003 im

Wesentlichen darauf gestützt, dass wirtschaftlich betrachtet die Einräumung des Wohnrechtes keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung darstelle. Der Verkäufer behalte nämlich mit dem Wohnrecht eine Nutzungsmöglichkeit zurück, die ihm zuvor auf Grund seines Eigentumsrechtes zugestanden sei. Der Erwerber erhalte von Anfang an ein durch den Wert des Wohnrechtes belastetes Eigentum. Das Wohnrecht sei sohin aus der Sicht der Einkommensteuer weder Entgelt für die Überlassung des Eigentums noch überhaupt eine Leistung des Käufers (ARD 3657/10/85).

Daraufhin hat der steuerliche Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und begründend unter Verweis auf das Schreiben des Finanzamtes vom 20.12.2002 ausgeführt, im Falle der unentgeltlichen Übertragung seien die Anschaffungskosten und Zinsen des Rechtsvorgängers als absetzungsfähige Kosten anzusetzen. Es werde daher beantragt, zusätzlich zu den Anschaffungskosten der Steuerpflichtigen die in Bezug auf die unentgeltliche Übertragung anteiligen Anschaffungskosten und Zinsen des Rechtsvorgängers als absetzungsfähig zuzulassen. Der Kostenanteil des Rechtsvorgängers wurde in der angeschlossenen Ermittlung des Spekulationsgewinnes mit 25.411,18 € beziffert und neben den Kosten der Steuerpflichtigen vom Veräußerungserlös in Abzug gebracht.

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

Im gegenständlichen Fall ist ausschließlich strittig, ob – wie im Vorlageantrag dargetan – die vom steuerlichen Vertreter mit 25.411,18 € bezifferten "anteiligen Anschaffungskosten und Zinsen des Rechtsvorgängers" neben den Anschaffungskosten der Bw. bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes zu berücksichtigen sind. Der Bw. beruft sich dabei auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 20. Dezember 2002, in dem das Finanzamt zunächst von einer unentgeltlichen Übertragung der Liegenschaft vom Vater an die Bw. ausgegangen war.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass das Finanzamt – ebenso wie der steuerliche Vertreter in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.1.2003 - im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen ist, dass die Liegenschaft nicht unentgeltlich, sondern gegen Übernahme von Schulden erworben wurde. Die von der Bw. bei Übertragung der Liegenschaft übernommenen Schulden (als Darlehen I bzw. II bezeichnet) betragen nach der angeschlossenen Berechnung bzw. der Beilage zur Berufung 234.122,00 DM (119.704,68 €) bzw. 257.594,00 DM (131.705,72 €), sohin gesamt 251.410,40 €.

Gem. § 30 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 ist in dem Fall, dass das Wirtschaftsgut **unentgeltlich** erworben wurde, auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger abzustellen. Bei unentgeltlichem Erwerb ist auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers bzw. des letzten entgeltlichen Erwerbers abzustellen (vgl. Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, Band II, Rz 173 zu § 30). Im gegenständlichen Fall wären

daher die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers (Vater der Bw.) für die Ermittlung des Spekulationsgewinnes heranzuziehen gewesen, wenn die Liegenschaft unentgeltlich erworben worden wäre. Eine unentgeltliche Übertragung ist dabei nicht nur bei einer reinen Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine solche liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen. Erforderlich ist, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben. Ein unentgeltlicher Erwerb ist nach der für das Berufungsjahr geltenden Rechtslage dann anzunehmen, wenn der Kaufpreis aus privaten Motiven weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes beträgt (§ 20 Abs. 1 Z. 4 idF StRefG 2000, ab 2000; vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Rz 31 zu § 30). Für die Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung sind die Verkehrswerte maßgeblich; der Einheitswert von Liegenschaften spielt keine Rolle (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Rz 31 zu § 30).

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt in freier Beweiswürdigung die Auffassung, dass angesichts des Umstandes, dass der Vater der Bw. die Liegenschaft – wie sich aus der im Akt erliegenden Kopie der Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbssteuergesetz 1987 ergibt - im Jahr 1996 um 3.600.000 S (261.622,20 €) erworben hat, und von der Bw. Schulden in Höhe von gesamt 251.410,40 € und damit nahezu in Höhe des Kaufpreises, den der Vater bezahlt hat, übernommen wurden, die Unentgeltlichkeit des Erwerbes der Bw. im vorstehenden Sinn zu verneinen ist. Zudem wurde von den Vertragsparteien in Punkt IV. "*Angemessenheit der Leistung*" übereinstimmend erklärt, dass Leistung und Gegenleistung einander entsprechen. Damit kann aber auch in subjektiver Hinsicht nicht davon ausgegangen werden, dass die Parteien des Vertrages vom 3.3.1999 die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig im Übergabebevertrag zum Ausdruck gebracht haben.

Da im gegenständlichen Fall sohin die Liegenschaft vom Vater auf die Tochter nicht im Wege eines unentgeltlichen Rechtsgeschäftes übergegangen ist, können auch nicht die Kosten des Rechtsvorgängers (auch nicht anteilig) für die Ermittlung der Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft herangezogen werden.

Nur für den Fall eines unentgeltlichen Erwerbes der Liegenschaft wären neben den Anschaffungskosten des Vaters auch die bei ihm im Zeitraum zwischen seinem Erwerb und der Übertragung der Liegenschaft an die Tochter angefallenen Schuldzinsen zu berücksichtigen gewesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Feldkirch, am 18. Jänner 2005