



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2005 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 10. Jänner 2006 beantragte die Bw. beim FA die Zuteilung einer Steuernummer und gab bekannt, dass sie in Hinkunft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen werde. Die Liegenschaft mit der EW-AZ Nr. sei durch Erbschaft unentgeltlich erworben worden, die monatliche Miete betrage € 695,00, Umsatzsteuer werde keine ausgewiesen.

In der elektronisch eingereichten Erklärung für 2004 erklärte die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 759,28 (Einnahmen von € 9.035,00 abzüglich AfA von € 6.424,28 und übrige Werbungskosten von € 1.851,44). Gleichzeitig gab die Bw. bekannt, dass die Einkunftsquelle im Erklärungsjahr unentgeltlich erworben worden sei und daher ein Antrag auf AfA-Bemessung von den fiktiven Anschaffungskosten gestellt werde.

Über (im Steuerakt nicht vorhandenes) Ergänzungsersuchen des FA teilte die Bw. Folgendes mit

In Beantwortung ihres Briefes vom 13. Oktober 2005, erhalten am 8. März 2006 teilen wir mit:

- *Fruchtgenussrecht auf Einfamilienhaus EW-AZ Nr. in Wien 1230.*
- *Das Recht wurde durch Tausch von Grundstücksanteilen im Rahmen der Verlassenschaft erworben (siehe vorgelegtes Erbübvereinkommen).*
- *Siehe Pkt. 2.*
- *Verlassenschaftsabhandlung und Grundbuchsatzung wurden vorgelegt.*
- *Lt. Verwaltungspraxis werden Rechte auf 10 Jahre abgeschrieben.*
- *Mietbeginn war der 1. Jänner 2004.*
- *Es handelt sich um eine reine Vermietung (ohne Inventar).*
- *Vermieter – Mieter ist Mutter – Sohn (Unternehmer).*
- *Es bestehen keine Mietzinsbeschränkungen.*
- *Der Vermieter hat keine Privatnutzung.*
- *Der aus dem Jahr 1991 stammende Mietvertrag wurde incl. eines Hausplans vorgelegt.*
- *Als AfA-Bemessungsgrundlage wurde der erbschaftsteuerliche Wert angesetzt (Bescheid wurde vorgelegt).*
- *Zahlungsbelege für die Mieten wurden vorgelegt.*

Mit Bescheid vom 26. September 2006 veranlagte das FA die Einkommensteuer 2004 und setzte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 7.183,56 fest. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass eine Absetzung für Abnutzung (AfA) vom Fruchtgenuss nur dann zulässig sei, wenn das Fruchtgenussrecht entgeltlich erworben wurde. Eine AfA von den fiktiven Anschaffungskosten des Fruchtgenussrechtes sei nicht möglich und sei daher nicht anerkannt worden.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, die Eintragung in der elektronischen Erklärung, die Einkunftsquelle sei unentgeltlich erworben, entspreche nicht den Tatsachen und sei auf ein Versehen bei der Dateneingabe zurückzuführen. Bei der Vorsprache am FA am 27. März 2006 sei vorgebracht worden, dass sehr wohl ein entgeltlicher Erwerb vorliege. Im Rahmen der Erbfolge sei der Bw. ein Drittel der Liegenschaft zugestanden. Der Verzicht darauf stelle eine Hingabe eines Vermögenswertes dar. Als Gegenleistung sei im Tausch das alleinige Fruchtgenussrecht erworben worden.

Diese verkürzte Vorgangsweise (direkte Abwicklung) sei in Verlassenschaftsabhandlungen durchaus üblich und stelle eine kostensparende, vom Gesetzgeber vorgesehene Handlung dar. Die Alternative wäre der Erbschaftsantritt mit nachfolgender Eigentumsübertragung gewesen, die doppelte Kosten verursacht hätte, wenn jeder Schritt verbüchert worden wäre. Es liege somit durch die Hingabe des Miteigentümeranteils im Tausch gegen das alleinige Recht, ein entgeltlicher Erwerb vor.

Auch hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2005 wurde Berufung erhoben und in der Begründung auf die bereits anhängige Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 verwiesen.

Es wurde erwogen:

Wie aus dem Steuerakt hervorgeht, wurde zwischen der Bw. und ihrem Sohn am 16. Oktober 2003 ein Erbübereinkommen hinsichtlich der Verlassenschaft nach dem am 6. Juli 2003 verstorbenen Ehegatten der Bw. getroffen, wonach die *erbl. Liegenschaften* (EZ A., Grundbuch 01806 und EZ B, Grundbuch 04003)vom erbl. Sohn.... in dessen Alleineigentum übernommen werden und dieser der Bw. zur teilweisen Entfertigung ihres Erbrechts ob diesen Liegenschaften das lebenslange, **unentgeltliche** Fruchtgenussrecht einräumt, welches grundbücherlich sicherzustellen ist. Der steuerlich maßgebliche Wert der der Bw. zugefallenen und in der Folge an den Sohn übertragenen Liegenschaftsanteile (jeweils ein Drittel) wurde laut vorgelegtem Erbschaftsteuerbescheid (gemäß § 28 ErbStG) mit € 64.242,79 beziffert.

Hinsichtlich einer Liegenschaft (EZ A., Grundbuch 01806, EW-AZ Nr.) bestand seit 10. Juli 1991 ein Mietvertrag zwischen dem Erblasser und dessen Sohn über die Anmietung bestimmter Räumlichkeiten für Betriebszwecke, in den die Bw. laut Schriftsatz vom 10. April 2006 als Fruchtnießerin eingetreten sei. Hinsichtlich des zweiten Grundstückes war wohl ein Fruchtgenussrecht der Bw. im Grundbuch eingetragen, wurden daraus aber offenbar keine Einkünfte bezogen. Nach Ansicht der Bw. sei durch die Hingabe der Anteile an den beiden Grundstücken das Fruchtgenussrecht im Tauschwege entgeltlich erworben worden und mit € 64.242,79 zu bewerten.

Tatsache ist aber, dass der Sohn der Bw. aufgrund des oben angeführten Erbübereinkommens seit 16. Oktober 2003 zivilrechtlicher Eigentümer der (zuvor seinem Vater gehörenden) Liegenschaft (EZ A., Grundbuch 01806, EW-AZ Nr.) ist und es somit auch zum Wegfall des zwischen ihm und seinem Vater bestehenden Mietvertrages gekommen ist. Verträge erfordern begriffsnotwendig das Einigsein von mindestens zwei, auch juristischen, Personen. Da die Möglichkeit mit sich selbst einen Mietvertrag abzuschließen nicht besteht, kann diesbezüglich auch kein Fruchtgenussrecht eingeräumt werden.

Unter diesem Gesichtspunkt sind die Zahlungen des Sohnes an die Bw. jedenfalls nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Bestellung eines Fruchtgenussrechtes, zu beurteilen. Insoweit erübriggt sich auch die Auseinandersetzung mit der im Berufungsverfahren strittigen Frage, ob eine AfA vom Fruchtgenussrecht zulässig ist oder nicht.

Es ist in weiterer Folge zu untersuchen, unter welchen Rechtstitel die monatlichen Zahlungen an die Bw. zu subsumieren sind, ob daraus steuerliche Konsequenzen zu ziehen sind und bejahendenfalls welche.

Fest steht, dass die Zahlungen im Zusammenhang mit der Übertragung der Liegenschaftsanteile im Zuge des Erbübereinkommens stehen und daher als wiederkehrende Bezüge

im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren sind. Wiederkehrende Bezüge liegen dann vor, „wenn die Einnahmen in gewissen Zeitabständen wiederkehrend, nicht nur einmal oder rein zufällig mehrmals erzielt werden, auf einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen, nicht der Tilgung einer feststehenden Schuld dienen und auch nicht zu anderen Einkunftsarten gehören“ (Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 1015).

Bei der Gegenleistungsrente ist die Rente die „Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern“. Ob eine – nach § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtige – Gegenleistungsrente oder eine freiwillige Zuwendung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vorliegt, richtet sich nach dem Verhältnis der Leistung und Gegenleistung. Eine freiwillige Leistung liegt immer dann vor

- wenn der Rentenbarwert weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt oder
- soweit die Gegenleistung unangemessen hoch ist (nach den EB mehr als 125 %).

Beträgt der Wert der Rente mehr als 200 % des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt insgesamt eine nicht steuerwirksame Unterhaltsrente vor.

Bei Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, und zwar unabhängig davon, ob diese zur Erzielung von Einkünften genutzt oder „absolut privat“ verwendet werden, gilt demnach folgendes:

- Unterschreitet der Rentenwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes, so gilt die sogenannte Überwiegenstheorie. Beträgt demnach der Rentenbarwert mehr als die Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, so liegt insgesamt eine Kaufpreisrente vor. Bei einem geringeren Rentenwert ist insgesamt von einer – steuerlich irrelevanten – Unterhaltsrente auszugehen; es liegt eine unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsgutes vor.
- Überschreitet der Rentenwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 25 %, so ist die Rente aufzuspalten. Jener Teil der Rente, der auf den angemessenen Teil des Rentenwertes entfällt, stellt eine Kaufpreisrente dar. Der andere – auf den Überschreitungsteil des Rentenwertes entfallende – Teil der Rente ist als Unterhaltsrente weder nach § 18 Abs. 1 Z 1 abzugsfähig, noch nach § 29 Z 1 steuerpflichtig. Es ist dabei von einer entgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgutes auszugehen, wobei als Veräußerungserlös bzw. als Anschaffungskosten der angemessene Teil des Rentenwertes anzusetzen ist.
- Überschreitet der Rentenwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 100 %, so liegt wegen wirtschaftlicher Bedeutungslosigkeit des Zusammenhangs

zwischen der Übertragung des Wirtschaftsgutes und der Rentenzusage insgesamt eine steuerlich irrelevante Unterhaltsrente vor. Es handelt sich dann um eine unentgeltliche Übertragung des Wirtschaftsgutes.

Hinsichtlich der Ermittlung des Rentenbarwertes sieht § 29 Z 1 EStG 1988 bei Veranlagungen ab 2004 eine Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen vor. Dabei sind die einzelnen Rentenzahlungen abzuzinsen (5,5 %; § 16 Abs. 1 iVm § 15 Abs. 1 BewG) und mit der Erlebenswahrscheinlichkeit laut ErlWS-VO 2004 anzusetzen (ErlWS-VO 2004, BGBl. II Nr. 2003/627). Dieser Rentenbarwert ist dem gemeinen Wert der übertragenen Liegenschaftsanteile, der zu ermitteln ist, gegenüberzustellen. Hinzuweisen ist, dass ein Grundstück (EZ B, Grundbuch 04003) bereits verkauft wurde (Kaufvertrag vom 27. Juli 2006).

Je nach Beurteilung der Rentenzahlungen im gegenständlichen Verfahren, ergeben sich entsprechende Konsequenzen für das Steuerverfahren des Sohnes der Bw. als Rentenverpflichteten, wobei jedenfalls davon auszugehen ist, dass mangels Vorliegens eines Mietvertrages, „Mietaufwendungen“ nicht vorliegen können.

Da zur Klärung des Sachverhalts noch entsprechende Ermittlungen erforderlich sind und davon auszugehen ist, dass die durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen werden, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Derartige Ermittlungen können durch das Finanzamt verwaltungsökonomisch und auch zeitlich kompakt durchgeführt werden, während den UFS ein wesentlich größerer zeitlicher Aufwand treffen würde. Sollte dieses Ermittlungsverfahren über Beauftragung eines Finanzamtes durchgeführt werden, wäre jede Feststellung seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung

bekannt zu geben. Einwendungen des Bw. wären der Amtspartei zur Gegenstellungnahme zu übermitteln und jede Stellungnahme seitens des FA müsste den Bw zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Sollte das Verfahren zumindest teilweise durch Erhebungen des UFS durchgeführt werden, wären die Beweisergebnisse beiden Parteien zur Stellungnahme und wohl auch zur Gegenstellungnahme zu übermitteln. Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern. Es erscheint daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Es entspricht nicht der Anordnung des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen, wenn es mangels Feststellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Zudem ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab 1. Jänner 2003 reformierte Verfahren dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. für viele UFS [Wien], Senat 10 [Referent], 28.2.2.007, RV/2810-W/06, unter Hinweis auf Ritz, BAO, 3. Auflage, § 289 Tz. 5, und Beiser, SWK, 3/2003, S 102 ff.).

Wien, am 29. April 2009