



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0882-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Hu.W.+Mitb., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 12. Februar 1999 betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 gemäß § 188 BAO entschieden:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1997 und 1998 werden gem. § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. übermittelte im März 1998 die Erklärung betreffend die Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1997 betreffend die Liegenschaft Wien Wien17 und die Überschussrechnung dem Finanzamt. In dieser scheint K.M. erstmalig als Miteigentümerin auf. Dem beigelegten Anlageverzeichnis ist zu entnehmen, dass Fr. K.W. die Afa in Höhe von 50 % der, mit 5.000.000.- öS benannten, fiktiven Anschaffungskosten geltend macht. Die Einnahmen aus dem Hälfteanteil flossen lt. Angabe zu 60 % Frau H.M. und zu 40 % Fr. K.W. zu. Als Beilage übermittelte die Bw. eine Kopie des Schenkungsvertrages vom 19.2.1997. Weiters ein Schreiben vom 20.1.1997 von Hrn. Hu.W., demgemäß er bei Immobilienmaklern beim Kauf eines Hauses einen Hälftekaufpreis von 5.000.000,- zu bezahlen habe.

In der Folge teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass Fr. K.W. aufgrund des Schenkungsvertrages vom 26.2.1997 (?) eine Afa in Höhe von 2% d.s. 100.000,- öS geltend mache, jedoch ohne Nachweis der Nutzungsdauer nur ein Afa-Satz von 1,5 % gewährt werden könne. Ein höherer Afa-Satz könne nur angewendet werden, wenn ein Gutachten

hinsichtlich der Restnutzungsdauer des Gebäudes vorgelegt werde. Es sei auch beabsichtigt in Anbetracht des Alters des Hauses 35% an Grund und Boden auszuscheiden. Außerdem ersuchte das Finanzamt um Vorlage eines Gutachtens hinsichtlich der fiktiven Anschaffungskosten.

Am 11.12.1998 übermittelte Fr. H.W. dem Fa. ein Schreiben in dem sie klar stellte, dass ihre Tochter aufgrund des Schenkungsvertrages vom 26.2.1997 (?) ihren gesamten Hälfteanteil und nicht nur 40 % desselben erhalten habe. Die Vereinbarung zwischen ihr und ihrer Tochter beziehe sich nur auf den Genuss des Hauses.

Der Haus und Grundbesitzerverband habe ihr mitgeteilt, dass aufgrund eines Erlasses des BMF für Häuser die vor 1915 ohne Nachweis eine AfA von 2 % geltend gemacht werden könne.

Die von ihr angenommenen fiktiven Anschaffungskosten stellten den um den Grundanteil verminderten Betrag dar. *"Zu der Annahme, dass für Grund und Boden 35 % des Anschaffungspreises ausgeschieden werden müssten, weil das Haus schon so alt sei, möchte ich bemerken, dass dies völlig aus der Luft gegriffen sei."* Der Wert eines Mietwohngrundstückes richte sich nach dem Ertrag, Erhaltungszustand, Freiflächen, Wohnnutzflächen, Ausstattung (Kategorie) und Steigerungsfähigkeit der Einnahmen. Lt. Auskunft von Immobilienmaklern *"könne der Grundpreis fast außer Acht gelassen werden. Nach deren Meinung sei er kaum höher als 5 % der Anschaffungskosten. Man nimmt ihn jedoch fast immer mit 3,5 % an."* Das sei auch der Prozentsatz mit dem von den Anschaffungskosten die Grunderwerbssteuer zu bezahlen sei. Das Grundaussmaß des Gebäudes betrage 478 m², davon seien 350m² verbaut. das Haus sei in sehr gutem Bau- und Erhaltungszustand, werfe einen hohen Ertrag hab, habe eine große Wohnnutzfläche und einen sehr großen Anteil Kategorie A Wohnungen (12 = 70 %) mit modernsten Bädern, Heizungen, Fußböden und Fenstern. Weiters seien die Einnahmen aufgrund noch vorhandener Kategorie D und B Wohnungen noch steigerbar.

Der Nettoertrag des Hauses betrage 320.000,- öS bei einer Rendite von 5 % ergebe dies einen Kaufpreis von 6.400.000,- öS plus Nebengebühren von ca. 600.000,- öS ergebe fiktiver Anschaffungskosten von 7.000.000,- öS abzüglich 3,5 % Grundanteil wären die fiktiven Anschaffungskosten für das Gebäude 6.750.000,- öS. Sie habe jedoch nur 5.000.000,- öS angenommen, was einer Ausscheidung von Grund und Boden in Höhe von 35 % entspreche.

Es sei ihr weder möglich, noch zumutbar, rückwirkend ein Gutachten beizubringen, da dies mit Kosten von 10.000 – 15.000,- öS verbunden sei. Der Gesetzgeber habe bestimmt, dass die fiktiven Anschaffungskosten nicht nur von einem Sachverständigen, sondern u.a. auch von der Hausbank oder dem Steuerpflichtigen festgestellt werden könnten. Es sei daher nicht

nötig ein Gutachten betreffend die fiktiven Anschaffungskosten von irgend jemandem beizubringen.

Mit Bescheid vom 12.2.1999 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 340.766,- öS festgestellt. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass Fr. K.W. zivilrechtliche Eigentümerin des Hälfteanteils sei. Durch die Vereinbarung zum Schenkungsvertrag sei der Tatbestand des Fruchtgenusses verwirklicht worden in der Art, dass Fr. H.W. 60 % von 50 % erhalte. Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht seien dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen.

Der Fruchtgenussberechtigte sei nur dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu seinen Gunsten einverleibt worden ist, so dass der zivilrechtliche Eigentümer nicht über das Objekt verfügen könne. Da dies der Fall sei, sei Fr. H.W. als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen.

Hinsichtlich der AfA führte das Finanzamt aus, dass diese in Ermangelung eines Gutachtens mit 1,5 % von 5 Mio hinsichtlich Fr. K.W., jedoch nur im Ausmaß von 40 % angesetzt werde. Die AfA für Fr. H.W. betrage 60 % der bisher geltend gemachten AfA.

Hinsichtlich der geltend gemachten Instandsetzungszehntel bzw. -fünfzehntel führte das Finanzamt aus, dass diese im Falle einer Schenkung nur geltend gemacht werden könnten, wenn die Absetzung für Abnutzung für das erworbene Gebäude vom Einheitswert berechnet werde.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wendete die Bw. ein, dass der Fruchtnießer nur dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, wenn ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu seinen Gunsten einverleibt worden sei. Somit könne nicht mehr der zivilrechtliche Eigentümer über das Grundstück verfügen, sondern könnte dies nur der Fruchtnießer sein, was unsinnig und unmöglich sei. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot habe nichts mit dem Fruchtgenuss zu tun.

Sie habe ihren Hälfteanteil verschenkt und dadurch ihrer wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Einflussgewalt entzogen. Da sie auf die wirtschaftlichen Belange des Hauses keinen Einfluss habe, sei sie auch nicht zivilrechtlicher Eigentümer. Nur die beiden zivilrechtlichen Eigentümer würden den zu erwirtschafteten Genuss bestimmen und auch Verträge abschließen. Das Veräußerungs- und Belastungsverbot sei nur zum Schutz ihrer Tochter einverleibt worden. In der Zusatzvereinbarung sei lediglich vereinbart worden, dass bis auf Widerruf der Genuss des Hälfteanteils geändert werde. Ihre Tochter habe nur einen Teil des Genusses an sie abgetreten.

Hinsichtlich der AfA, wäre, unter der Voraussetzung, dass sie wirtschaftliche Eigentümerin sei auch für H.W. von den fiktiven Anschaffungskosten auszugehen. Bei einem mit Fruchtgenuss

belasteten Wirtschaftsgut habe der Eigentümer dessen natürliche Abnutzung zu tragen. Ihm stehe daher auch die volle AfA zu. Diese Ansicht sei auch bisher vom FA 8,16,17 und dem FA Horn vertreten worden. Dies sei auch richtig, da der zivilrechtliche Eigentümer als Verantwortlicher herangezogen werde. Fr. H:W: scheine in keinem Vertrag mehr auf, sondern erledige im Auftrag ihres Gatten und ihrer Tochter als geringfügig Beschäftigte lediglich die Arbeiten. Sie beantrage daher die Berücksichtigung einer AfA in Höhe von 1,5 % bei Fr. K.W.

Über die Berufung wurde erwogen:

1, In den Steuererklärungen erfolgte die Verteilung der Einkünfte derart, dass Hrn. Hu.W. 50 %, Fr. H.W. 30 % und Fr. K.W. 20 % zugerechnet wurden.

Als Grundlage für diese Aufteilung wurde eine Vereinbarung zwischen Hrn. Hu.W. als Vertreter der minderjährigen K.W. und Fr. H.W. herangezogen, dergemäß Fr. H.W. der Genuss von 60 % des Hälfteanteils zustehe. In der Berufung wurde hinsichtlich dieses Fruchtgenusses ausgeführt, dass dessen Zusage jederzeit widerrufbar sei.

Das Finanzamt versäumte in der Folge zu klären inwieweit die Fruchtgenussberechtigte eine rechtlich abgesicherte Position innehatte und ob ein Brutto- oder Nettofruchtgenuss vorlag.

Hat nämlich der (Fruchtgenuss-)Berechtigte keine rechtlich abgesicherte Position (z.B. wenn sich der Besteller den jederzeitigen Widerruf vorbehalten hat), dann liegt ein Fall des § 20 EStG 1988 vor (freiwillige Zuwendung), es erfolgt somit weiter die Zurechnung der Einkünfte beim Beschwerten, die Weitergabe führt weder beim Beschwerten noch beim Berechtigten zu einkommensteuerlichen Konsequenzen. Gleiches gilt auch im Falle der Einräumung des Fruchtgenusses gegenüber einem gesetzlich Unterhaltsberechtigten (vgl. VwGH 13.2.1985).

Darüber hinaus sind bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen auch die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Richtlinien zu beachten (VwGH 18.12.78, 2790/77).

Vorrangig wäre jedoch zu überprüfen gewesen, ob die Vereinbarung über den Fruchtgenuss pflegschaftsbehördlich genehmigt wurde. Sollte nämlich keine Genehmigung durch das Bezirksgericht vorliegen, handelt es sich um einen **schwebend unwirksamen** Vertrag. In diesem Zusammenhang ist noch darauf hinzuweisen, dass eine rückwirkende Genehmigung nicht zulässig ist.

Wurde die pflegschaftsbehördliche Genehmigung durch das Bezirksgericht nicht erteilt ist der Vertrag zivilrechtlich unwirksam. Da ein solcher Vertrag zwischen Familienangehörigen, vor allem wenn ein minderjähriges Kind beteiligt ist, auch keinesfalls fremdüblich ist, ist dieser Vertrag auch steuerrechtlich ohne Auswirkungen, so dass Fr. K.W. die Einkünfte aus ihrem Hälfteanteil allein zuzurechnen wären.

Aufgrund der "Überlassung" der Einkünfte an Fr. H:W: wäre auch die Schenkungssteuerpflicht dieser Vorgänge einer Überprüfung zuzuführen.

2, Hinsichtlich der fiktiven Anschaffungskosten ist festzuhalten, dass der Gesetzgeber bei Schenkung grundsätzlich von einer Abschreibung vom Einheitswerte ausgeht. Es können jedoch wahlweise auch die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden. Die Höhe dieser ist jedoch **nachzuweisen**.

Die Angaben der Bw. – das Schreiben von K.W. gefertigt von Hu.W., dass er 5.000.000,- öS bezahlen müsste, die Angaben in der Vorhaltsbeantwortung, dass aufgrund der Rendite der Kaufpreis incl. Nebengebühren 7.000.000,- öS betragen würde und der Grundanteil mit 3,5 % anzusetzen sei- entbehren jeglicher Beweiskraft. Die vorgebrachten Argumente (das Lesen von Annoncen, Erkundigungen bei Immobilienmaklern) sind reines Hörensagen, widersprechen einander und sind in der vorgebrachten Art völlig un schlüssig. Die von der Bw. aufgestellte Berechnung ist objektiv nicht nachvollziehbar, sondern stellt eine bloße Behauptung dar. Die Berechnung allein nach dem Ertragswert ist zwar möglich, erscheint aber nicht sinnvoll und müsste genau untersucht werden. Allein die Angabe, dass der Wert des Grund und Bodens nur 3,5 % des Kaufpreises ausmache, widerspricht jeglicher Logik und wäre dieser Wert nicht einmal bei neu errichteten Gebäuden erreichbar. Die Berechnung über den reinen Nettoertrag mit einer geschätzten Annahme einer Rendite von 5 % ist in keinsten Weise nachvollziehbar. Die Angabe, dass die fiktiven Anschaffungskosten 7.000.000,- betragen würden, sie jedoch nur 5.000.000,- angesetzt habe, was einer Ausscheidung von Grund und Boden in Höhe von 35 % entsprechen würde, zeigt bereits die Willkür bei der Festsetzung der Abschreibungsbasis.

Sollten tatsächlich zum Verkauf stehende vergleichbare Objekte besichtigt worden sein, wären diese von der Bw. zu benennen und hätte in der Folge eine Überprüfung hinsichtlich der Vergleichbarkeit (Größe, Bauzustand, Ausstattung der Wohnungen, Alter der Mieter) seitens des Finanzamtes stattzufinden.

Die fiktiven Anschaffungskosten wären seitens des Finanzamtes zu überprüfen gewesen und in Ermangelung von konkreten Nachweisen der Bw., selbst zu berechnen gewesen.

Abschließend soll noch darauf hingewiesen werden, dass der VwGH grundsätzlich die Ansicht vertritt, dass Gutachten in einem gewissen zeitlichen Naheverhältnis zum Anschaffungszeitpunkt stehen müssen.

Zusammenfassend sind, nach der Diktion des § 289 Abs. 1 BAO, seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen worden. bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, weswegen der angefochtene Bescheid von der Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde ersten Instanz aufzuheben war.

Wien, am 20. September 2004