

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb.W, vom 12. Mai 2004 gegen den Bescheid des FA vom 19. April 2004 betreffend Einkommensteuer 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Dem Berufungsbegehren für die Jahre 1998, 1999 und 2000 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen Einkommensteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	134.855,00 S	Einkommensteuer	9.276,00 S
			Einkommensteuer	674,11 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	135.947,00 S	Einkommensteuer	9.558,00 S
			Einkommensteuer	694,61 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	127.951 S	Einkommensteuer	2.218,00 S

			Einkommensteuer	161,19 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	36.276,00 S	Einkommensteuer	0,00 S

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Berufung gegen Einkommensteuer 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) vermietete seit 1. März 1991 ein in seinem Wohnungseigentum (Anteil: 1.406/28.470) stehendes Geschäfts- bzw. Büroobjekt ("Geschäft 5").

Ein Gutachten über den Verkehrswert vom 31. Juli 1981 betreffend das o.a. Geschäftslokal weist einen Verkehrswert der Liegenschaft iHv. 729.000,00 S; davon Gebäudeanteil: 635.000,00 S aus.

Mit Übergabsvertrag vom 17. März 1997 hat der Bw. die gegenständliche Liegenschaft mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 an seinen Sohn, R.H gegen eine Leibrente iHv. 3.000,00 S monatlich übergeben.

Mit erwähntem Übergabsvertrag wurde dem Bw. (Übergeber) gleichzeitig das Fruchtgenussrecht am Mietobjekt eingeräumt und darüber hinaus ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Bw. festgelegt.

Aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass der Bw. in den Beilagen zu den Steuererklärungen der Jahre 1993 bis 2003 u.a. jeweils einen Betrag an AfA iHv. 9.525,00 S bzw. ab dem Jahr 2002 iHv. 692,00 € (1,5% von 635.000,00 S) geltend gemacht hat.

Mit Wiederaufnahmebescheiden bzw. neuen Sachbescheiden vom 19. April 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 ließ das FA den Abzug der AfA nicht mehr zu, weil das gegenständliche Mietobjekt im Jahr 1997 unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an den Sohn übergeben worden war. Nach der Entscheidung des VwGH vom 6.11.1991, 91/13/0074, könne – sofern überhaupt eine Einkunftsquelle vorliegt – die AfA nur vom Fruchtgenussbesteller geltend gemacht werden. Dem Fruchtgenussberechtigten stehe somit keine AfA zu.

In der dagegen erhobenen Berufung wies der Bw. darauf hin, dass sich nach der Judikatur des VwGH (25.6.1969, 1430/68; 4.3.1986, 85/14/0133 und 3.12.1965, 2276/64) an der Zurechnung der Einkünfte nichts ändere, wenn das Eigentum unter Zurückbehaltung des Fruchtgenusses (sog. Vorbehaltstrichtgenuss) übertragen werde. Dies dann, wenn der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt und ihm nur der Nettoertrag verbleibt. Weiters sei die Stellung des Bw. als Fruchtgenussberechtigter auf Grund des ihm eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbotes so stark, dass er auch wirtschaftlicher Eigentümer der Einkunftsquelle sei. Somit stehe ihm auch die AfA zu (mit Hinweis auf VwGH vom 28.11.2002, 2001/13/0257). Gleichzeitig mit der Berufungsschrift legte der Bw. den Übergabsvertrag vom 17.3.1997 vor sowie einen mit 29.1.2004 datierten Mietvertrag, der den Sohn des Bw. als Vermieter ausweist. Der Beginn des Mietverhältnisses ist darin mit 1. März 2004 festgelegt.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Über telefonische Anforderung bzw. Fragestellung, welcher Mietvertrag der Vermietung in den Jahren 1993 bis 2003 zu Grunde liegt, übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bw. einen mit 13. Februar 1991 datierten Mietvertrag, der als Vermieter die "F.H." ausweist.

Eine weitere Recherche ergab, dass das Mietobjekt vom 1. März 2001 bis 31. August 2002 und vom 1. Jänner 2004 bis 29. Februar 2004 leer stand und somit in diesen Zeiträumen kein Mietvertrag existierte (lt. Telefax der steuerlichen Vertreterin vom 14. September 2005).

Auf weitere Nachfrage betreffend die Vermietung des gegenständlichen Objektes im dazwischen liegenden Zeitraum vom 1. September 2002 bis 31. Dezember 2003 legte die steuerliche Vertreterin mit Telefax vom 15. September 2005 einen mit 1. Juli 2002 datierten Mietvertrag vor, aus dem hervorgeht, dass der Sohn des Bw. als Vermieter das Mietobjekt ab 1. September 2002 auf unbestimmte Zeit vermietet hat.

Diese Sachverhalte wurden dem Vertreter der Amtspartei zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung Werbungskosten. Gehört ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so können bei Gebäuden, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988).

Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen.

Fruchtnießung, auch Fruchtgenuss, ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Da es an Liegenschaften erst durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung entsteht, muss der übereinstimmend Parteiwille hierauf gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. mit Übergabsvertrag vom 17. März 1997 die gegenständliche Liegenschaft mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 an seinen Sohn gegen eine Leibrente iHv. 3.000,00 S monatlich übergeben und wurde ihm gleichzeitig das Fruchtgenussrecht am Mietobjekt eingeräumt und darüber hinaus ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Bw. festgelegt.

Durch die Einräumung der vorstehenden im Grundbuch verbücherten Rechte (Veräußerungs- und Belastungsverbot, Fruchtgenussrecht) erlangte der Sohn des Bw. als neuer Eigentümer nicht das Recht, über das Grundstück frei zu verfügen.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO gelten bei der Erhebung von Abgaben für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter, soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann" (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 24 Tz 3).

Nur in Ausnahmefällen, in denen vertragliche Abmachungen und tatsächliche Gestaltung hinzutreten, die dem Fruchtnießer eine Rechtsposition verleihen, die über die gewöhnliche Stellung eines Fruchtgenussberechtigten hinausgeht, aufgrund der also "die Befugnisse des Fruchtnießers so weit gehen, dass er über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer schalten und walten kann, und daher nicht bloß Fruchtgenussberechtigter, sondern darüber hinaus als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist..." (VwGH 17.9.1986, 85/13/15), kommt eine Zurechnung der mit dem Fruchtgenuss belasteten Wirtschaftsgüter zum Vermögen des Fruchtgenussberechtigten in Betracht. Voraussetzungen hiefür wären etwa ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten (VwGH 14.9.1972, 54/72, 7.5.1969, 1814/68; Stoll, BAO Kommentar, Band 1, 296).

Wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten liegt z.B. vor, bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, § 2 Tz 115f und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Im gegenständlichen Fall wurde dem Übernehmer neben der Verpflichtung, dem Übergeber ein Fruchtgenussrecht einzuräumen, auch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot auferlegt. Das wirtschaftliche Eigentum behielt somit der Übergeber, also der Berufungswerber. Der Sohn des Bw. als Übernehmer der Liegenschaft hat das bloße "ius nudum" erlangt; der Bw. selbst hingegen behielt eine eigentümerähnliche Stellung.

Der vorstehenden Rechtsprechung und Lehre folgend, ist im vorliegendem Fall davon auszugehen, dass der Berufungswerber über wirtschaftliches Eigentum am Mietobjekt verfügt.

Zur Frage der Absetzung für Abnutzung (AfA) vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt. Die AfA soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt. Dieser Wertverzehr trifft aber den Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht denjenigen, der wie der Fruchtnießer ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftszielung verwendet, weshalb im Regelfall, wenn nicht besondere vertragliche Gestaltungen dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Rechtsstellung verschaffen, dem Fruchtnießer die AfA nicht zusteht (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257 und die dort zitierte Judikatur).

Wie oben ausgeführt ist der Bw. auf Grund der besonderen vertraglichen Gestaltung im Übergabsvertrag wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjektes und damit auch AfA-Berechtigter.

Zu berücksichtigen ist allerdings das Ergebnis der ergänzenden Erhebungen, wonach der Bw. aus dieser Einkunftsquelle nur bis 28. Februar 2001 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat und das Mietobjekt in den darauf folgenden Zeiträumen entweder leer stand oder vom Sohn des Bw. als Einkunftsquelle genutzt wurde.

Das Wirtschaftsgut wurde somit im Jahr 2001 weniger als sechs Monate genutzt, weshalb gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 in diesem Jahr nur mehr die Halbjahres-AfA anzuerkennen ist.

Für das Berufungsjahr 2002 steht gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 mangels Erzielung von Einkünften keine AfA mehr zu.

Seitens des Finanzamtes wurden keine Einwendungen gegen diese Beurteilung vorgebracht.

Die AfA ist somit für die Jahre 1998, 1999 und 2000 in Höhe von 9.525,00 S und für das Jahr 2001 in Höhe von 4.762,50 S (1,5% von 635.000,00 S bzw. Halbjahres-AfA für das Jahr 2001) anzuerkennen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Berufungsentscheidung berechnen sich daher wie folgt:

	1998	1999	2000	2001	2002
Einkünfte aus V+V lt. Wiederaufnahmebescheiden	45.083,00	49.541,00	43.522,00	-67.166,00	-8.320,00
AfA anerkannt lt. BE	9.525,00	9.525,00	9.525,00	4.762,50	-
Einkünfte aus V+V lt. BE	35.558,00	40.016,00	33.997,00	- 71.928,50	- 8.320,00

Aus den dargestellten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 21. September 2005