



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Erbengemeinschaft Mag. AHP und Miterben, Adresse1, vertreten durch StB, Steuerberater, Adresse2, vom 7. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 5. November 2007 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2006 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 bis 2006 entschieden:

- 1) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide der Zeiträume 2002 bis 2005 bleiben unverändert.
Der Einkommensteuerbescheid 2006 wird überdies zum Nachteil der Bw. abgeändert.
Gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 16.04.2008 (berichtigt gem. § 293b BAO) ergeben sich keine Änderungen.
- 2) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 bis 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In dem am 13.12.2000 zwischen der Übergeberin GP, geb. GDat1, einerseits und ihren leiblichen Kindern Mag. WP, geb. GDat2, Mag. AHP, geb. GDat3 und UT, geb. GDat4, als Übernehmer andererseits abgeschlossenen Übergabsvertrag wurde Nachstehendes festgehalten bzw. vereinbart:

I.

Frau GP ist Hälfteeigentümerin der Liegenschaft EZ 1, KG 2 V, BG V, bestehend lediglich aus dem Grundstück 3 Baufläche, mit dem Objekt Str 11. Herr Mag. WP und Frau UT sind je $\frac{1}{4}$ Miteigentümer der genannten Liegenschaft.

Die gesamte Liegenschaft hat laut AZ 4 des Finanzamtes V, zum 01.01.1989 als gemischt genutztes Grundstück einen steuerlichen Einheitswert von je ATS 203.250,-- betreffend die beiden Viertelmiteigentümer und von ATS 406.500,-- betreffend den Hälftanteil der Übergeberin.

II.

Frau GP hat ihren Hälftanteil an der Liegenschaft EZ 1, KG 2 V (BLNr. 2) je zu einem Sechstel (das sind in Bezug auf die gesamte Liegenschaft je ein Zwölftel) an ihre beiden Kinder, Mag. WP und UT und zu vier Sechstel (das ist im Bezug auf die gesamte Liegenschaft ein Drittel) an ihren Sohn Mag. AHP, samt Grundstück und Baulichkeit, samt allen Rechten und Pflichten und nach Maßgabe des bisherigen Besitzstandes und Besitzrechtes übergeben und Letztere haben diese in ihr Miteigentum übernommen, sodaß künftig die drei Übernehmer je zu einem Drittel Miteigentümer der genannten Liegenschaft werden.

III.

Als Gegenleistung für die vorliegenden Übergaben, räumen die Übernehmer mit Wirkung auch für ihre Rechtsnachfolger, der Übergeberin Frau GP, unentgeltlich und auf Lebenszeit, das volle Fruchtgenussrecht, an der gesamten Liegenschaft EZ 1, KG V, samt Baulichkeit, unter Bestellung der Liegenschaft zum Sicherungsobjekt, ein. Ausgenommen von diesem Fruchtgenussrecht sind lediglich die beiden schon derzeit von Herrn Mag. WP und Herrn Mag. AHP bewohnten und benützten Wohnungen, die diesen zur eigenen Nutzung verbleiben.

Darüberhinaus verpflichten sich die Übernehmer, die übernommenen Miteigentumsanteile nicht ohne Zustimmung der Übergeberin, ihrer Mutter, zu veräußern oder zu belasten.

Frau GP nimmt die ihr eingeräumten Rechte vertragsmäßig an.

Das der Übergeberin eingeräumte Fruchtgenussrecht wird im Hinblick auf das Alter der Berechtigten mit ATS 180.000,-- bewertet.

IV.

Das auf dem Hälftanteil der Übergeberin BLNr. 2 haftende Veräußerungs- und Belastungsverbot für Mag. WP und UT (CLNr. 6a) wird durch den vorliegenden Übergabsvertrag gegenstandslos, wie die Berechtigten ausdrücklich erklären.

V.

Die Übergabe der vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteile in den tatsächlichen und rechtlichen Besitz und Genuß der Übernehmer ist mit 01.11.2000 vollzogen worden, was hiermit beurkundet wird. Dieser Tag gilt auch als Stichtag für die Verrechnung von Steuern, Versicherungsprämien, öffentliche Abgaben und dergleichen, als auch für den Übergang von Gefahr, Last, Vorteil und Nutzen auf die Übernehmer.

V- bis XII. [...]

Dieser Übergabsvertrag wurde in weiterer Folge auch grundbürgerlich durchgeführt. Aus dem im Steuerakt der Berufungswerberin (Bw.) einliegenden Beschluss des BG V vom 22.03.2001 ist ua. zu ersehen, dass auch das in Pkt III. des Vertrages vereinbarte Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der Übergeberin bei den je ein Zwölftel Anteilen des Mag. WP und der UT und dem ein Drittel Anteil des Mag. AHP grundbürgerlich sichergestellt wurde.

Ebenso verdinglicht wurde bei den nunmehrigen je ein Drittel Miteigentumsanteilen des Mag. WP, des Mag. AHP und der UT das Fruchtgenussrecht für die Übergeberin GP.

Aus dem Behördenakt geht weiters hervor, dass die Übergeberin GP am 14.02.2007 verstorben ist. Die Verlassenschaft nach GP wurde mit Einantwortungsbeschluss des BG V vom 06.11.2007 zu je 1/3 ihren Kindern Mag. WP, Mag. AHP und UT eingeantwortet.

In den Einkommensteuererklärungen der Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 erklärte die Fruchtgenussberechtigte GP (positive) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.569,28 (2002), € 210,27 (2003), € 4.491,52 (2004), € 8.616,76 (2005) sowie einen Verlust in Höhe von € 1.719,59 (2006). Aus den bezughabenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ist zu ersehen, dass die Fruchtgenussberechtigte ua. die AfA für das Bestandobjekt PLZ1 V, Str 11, ausgabenseits in Ansatz gebracht hat.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß und erließ dementsprechende Einkommensteuerbescheide.

Im Rahmen einer mit Datum 05.11.2007 erfolgten Bescheidberichtigung nach § 293b BAO versagte die Abgabenbehörde erster Instanz sodann die steuerliche Anerkennung der AfA für die nunmehr berufungsverfangenen Zeiträume. In der zu den Berichtigungsbescheiden ergangenen Begründung führte die Behörde aus, dass der Fruchtnießerin GP die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin in Bezug auf die mit dem Personalservitut belastete Liegenschaft nicht zukommen würde.

Aufgrund der geänderten Bescheidlage erließ das Finanzamt auch entsprechende Anspruchszinsenbescheide für die Zeiträume 2002 bis 2006.

Mit der beim Finanzamt am 07.12.2007 eingelangten Berufungseingabe gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2006 sowie gegen die Anspruchsverzinsung derselben Zeiträume brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass die behördenseits angezogene Argumentation, wonach ein Fruchtnießer nur in Ausnahmefällen, und zwar bei Vorliegen eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zu seinen Gunsten sowie bei Übernahme der Verpflichtung die dienstbare Sache auf seine Kosten zu erhalten, als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, grundsätzlich geteilt werde. Gemäß der Aktenlage des steuerlichen Vertreters lägen jedoch die Voraussetzungen für die Anerkennung seiner Mandantschaft als wirtschaftliche Eigentümerin sehr wohl vor. So würde einerseits ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der fruchtgenussberechtigten Übergeberin bestehen, andererseits habe sich diese auch vertraglich dazu verpflichtet, sämtliche Erhaltungs- und Instandhaltungskosten an der mit dem Servitutsrecht belasteten Liegenschaft zu tragen.

Mit den am 14.04.2008 erlassenen Berufungsvorentscheidungen wurden die gegen die Einkommensteuerbescheide der Zeiträume 2002 bis 2006 sowie gegen die nachgelagerten Anspruchszinsenbescheide gerichteten Berufungen als unbegründet abgewiesen. Darüber hinaus wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 zum Nachteil der Bw. insofern abgeändert, als dass pflegegeldbereinigte Krankheitskosten, die GP als agB steuerlich geltend gemacht hatte, vom Finanzamt irrtümlicherweise abermals um Pflegegeldleistungen eingekürzt wurden. Diese Berufungsvorentscheidung wurde mit Datum 16.04.2008 gemäß § 293b BAO berichtigt und wurde ein (unstrittiger) Betrag von € 4.940,26 an tatsächlichen Kosten aus dem Titel einer Behinderung (Krankheit) als agB bescheidmäßig in Ansatz gebracht.

Mit der in verlängerter Rechtsmittelfrist eingebrachten Eingabe vom 07.07.2008 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufungen gegen die Steuer- und Anspruchszinsenbescheide an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde dem steuerlichen Vertreter mit Vorhalt vom 11.03.2010 aufgetragen, sein Berufungsvorbringen, wonach gemäß „seiner Aktenlage nachweislich aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse, sämtliche Erhaltungs- und Instandhaltungskosten vom Fruchtnießer getragen wurden ...“ durch geeignete Beweismittel, wie bezughabende Verträge betreffend Kostentragung, Belege etc. zu dokumentieren.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer 2002 bis 2006

Gegenständlich strittig ist allein die Frage, ob der Mutter der Bw., GP, als Fruchtgenussberechtigte die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin in Bezug auf das Objekt „PLZ1 V, Str 11“ zukam.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA grundsätzlich nur dem zivilrechtlichen Eigentümer eines Wirtschaftsgutes und nicht dem Fruchtgenussberechtigten zustehe. Nur in Ausnahmefällen, nämlich dann, wenn die Befugnisse des Fruchtnießers so weit gehen, dass dieser über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer schalten und walten könne und daher nicht bloß als Servitutsberechtigter, sondern vielmehr als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, stehe diesem auch die AfA zu.

Grundsätzlich ist derjenige als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, der die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (das sind Gebrauch, Verbrauch,

Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache (und zwar auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer) auf Dauer, das heißt auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 19.03.2002, 99/14/0286).

Der Verwaltungsgerichtshof hat (auch) im Fehlen eines dem Fruchtgenussberechtigten eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbotes ein Hindernis dafür gesehen, dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zuzuerkennen (vgl. etwa VwGH 29.06.1982, 82/14/0054). Auch *Stoll*, BAO Kommentar, Bd. 1, S 296, sieht ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten lediglich als ein Indiz für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum an. Gemäß einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur ist es unzulässig, die Schlussfolgerung zu ziehen, dass die Einräumung eines intabulierten Veräußerungs- und Belastungsverbotes gemäß § 364c ABGB allein dafür ausreichend sei, dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zu verschaffen (vgl. VwGH 17.09.1986, 85/13/0015).

Gegenständlich liegt zwar ein einverleibtes Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der Fruchtgenussberechtigten GP vor, allerdings fehlen Hinweise darauf, dass die Übergeberin sämtliche mit der Haltung des Bestandobjektes verbundenen Kosten zu tragen hatte bzw. diese tatsächlich auch übernahm. Im Gegenteil, in Pkt V. des Übergabsvertrages vom 13.12.2000 kamen die Vertragsparteien überein, dass die Übergabe der vertragsgegenständlichen Miteigentumsanteile in den tatsächlichen und rechtlichen Besitz und Genuss der Übernehmer mit Stichtag 01.11.2000 als vollzogen gelte. Dieses Datum, so die Vertragspassage, stelle nach dem Willen der Vertragsparteien auch „Stichtag für die Verrechnung von Steuern, Versicherungsprämien, öffentliche Abgaben und dergleichen“ dar.

Die Bw. wurden nachweislich aufgefordert, durch geeignete Beweismittel die Berufungsbehörde davon zu überzeugen, dass die mit der Betrieb der servitutsbelasteten Sache zusammenhängenden Kosten auch tatsächlich von der Fruchtnießerin getragen worden seien. Dieser Nachweis wurde aber von Seiten der Bw. in keiner Lage des Verfahrens erbracht.

Aus den angeführten Gründen war dem Berufungsbegehren die Anerkennung zu versagen.

2. Anspruchsverzinsung

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgaben-

anspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 Prozent über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Abs. 4 der zitierten Gesetzesnorm regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert wird.

Die angefochtenen Zinsenbescheide basieren auf der in den bekämpften Einkommensteuerbescheiden für 2002 bis 2006 ausgewiesenen Nachforderungen. Die Bw. treten den Zinsenvorschreibungen ausschließlich mit Einwendungen bezüglich der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Festsetzung von Anspruchszinsen kann aber nicht mit dem Grunde einer allfälligen Rechtswidrigkeit des jeweiligen Stammabgabenbescheides entgegen getreten werden, weil eine Überprüfung der Rechtsrichtigkeit dieses Bescheides im Verfahren betreffend Anspruchszinsen nicht stattfindet. Vielmehr ist der Zinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S 128). Sollte der Stammabgabenbescheid sich nachträglich als rechtswidrig erweisen und im Zuge des Berufungsverfahrens entsprechend geändert oder aufgehoben werden, so wäre die Abgabenbehörde erster Instanz dazu verhalten, einen diesen Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid Rechnung tragenden neuen Zinsenbescheid zu erlassen. Insofern sind Anspruchszinsenbescheide akzessorisch gegenüber den jeweiligen Stammabgabenbescheiden.

Aus den genannten Gründen war dem diesbezüglichen Begehr keine Folge zu geben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. April 2010