

GZ. RV/0246-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Auf Grund testamentarischer Verfügung des verstorbenen A.S. ging das Eigentum an dessen Wohn -und Geschäftgebäuden in I. auf den Sohn über, während die Bw. als Witwe das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht an den Mieteinnahmen der Häuser erhielt.

Anlässlich einer die Jahre 1997 - 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer folgende, nunmehr strittigen Feststellungen:

### **Tz 14 Fruchtgenuss**

"Da aus der Zuwendung des bloßen Nutzungsrechtes am Gebäude nicht der Wertverzehr an der Sache selbst der Nutzungsberechtigten zugerechnet werden kann, steht der Bw. eine Absetzung für Abnutzung nicht zu (.....). Als nur Fruchtgenussberechtigte fehlen der Bw. elementare Möglichkeiten, wie eine Eigentümerin über das Gebäude zu verfügen. Sie kann es ohne Einwilligung des grundbürgerlichen Eigentümers nicht belasten, noch ist sie in der Lage das Gebäude zu veräußern. Ein Untergang durch höhere Gewalt würde den Gebäudeeigentümer und nicht sie treffen."

### **Tz 15 Herstellungsaufwand**

"Das Gebäude war ursprünglich ein eingeschossiges Geschäftsobjekt, welches mit einem begrünten Flachdach versehen war (.....). Durch bauliche Mängel kam es in der Folgezeit immer wieder zu Feuchtigkeitseinbrüchen. Im Jahre 1998 wurde das bisher nur eingeschossige Gebäude unter Beibehaltung des Erdgeschosses um einen ersten Stock und ein Dachgeschoss aufgestockt. 1999 wurde der Innenausbau der zusätzlichen zwei Etagen vorgenommen (.....). Betrachtet man die durchgeföhrten Maßnahmen unter diesem Gesichtspunkt als Gesamtheit, so stellen sie überwiegend und schwerpunktmaßig keine Reparatur des alten Gebäudebestandes, sondern eine Neuherstellung dar. Für diesen Fall ist der Aufwand in seiner Gesamtheit als Herstellungsaufwand zu beurteilen, weil der Reparatureffekt als vernachlässigbar in den Hintergrund tritt. Durch die Aufstockung des Gebäudes um zwei Etagen wurde zufolge der vorhergegangenen Ausführungen Herstellungsaufwand (1998:S 697.359,00 und 1999:S 3,614.013,00) getätigt, diese Investitionen der Nutzungsberechtigten selbst sind dieser zuzurechnen und gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 mit 1,5% pro Jahr abzuschreiben."

### **Tz 18 Progressionsvorbehalt**

"Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig in Österreich sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte

Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Die Bw. hat im streitgegenständlichen Gebäude eine Wohnung für eigene Zwecke, sie hält sich dort regelmäßig auf (...).

Durch Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland sind bestimmte deutsche Einkünfte von der Besteuerung in Österreich ausgenommen, jedoch wird für die Ermittlung des Steuersatzes das Welteinkommen herangezogen.“

In den in der Folge ergangenen Bescheiden (bzw. in der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1998) folgte das Finanzamt diesen Feststellungen und anerkannte die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes in Höhe von S 51.670,00 nicht an.

Das geltend gemachte Instandsetzungszehntel für das Jahr 1998 in Höhe von S 69.735,90 wurde ausgeschieden. Die AfA für die Herstellungskosten wurde im Jahr 1998 in Höhe von S 10.460,00 zum Ansatz gebracht.

Die Progressionseinkünfte wurden in den Streitjahren mit S 355.495,00 und S 547.343,00 berücksichtigt.

Dagegen wandte sich die Bw. rechtzeitig mit Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997, sowie mit Antrag auf Vorlage ihrer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte begründend Folgendes aus:

### **ad Fruchtgenuss**

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege unzweifelhaft wirtschaftliches Eigentum vor, da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Herrschaft über das Wirtschaftsgut in einer Art und Weise ausgeübt wird, wie sie wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentum zusteht, da:

- a) der Fruchtnießerin nicht nur sämtliche Mieteinnahmen der Häuser bis zu ihrem Ableben zufallen, sondern sie auch für sämtliche Reparaturen, Steuern und Abgaben aufzukommen hat,
- b) Erwerb und Errichtung der gegenständlichen Liegenschaft fast ausschließlich fremdfinanziert wurde und die Fruchtnießerin zur Rückführung der aushaftenden Darlehen zur Gänze verpflichtet war,
- c) die Fruchtnießerin alleinige Erziehungsberechtigte des zum Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenusses zehn Jahre alten Eigentümers war und

d) ein grundbürgerliches Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Fruchtnießerin auf Lebenszeit eingeräumt ist.

### **Ad Herstellungsaufwand**

In der Anlage werde ein Schreiben des das Bauvorhaben betreuenden Architekten übermittelt, in dem er die Kosten für die Beseitigung der Feuchtigkeitseinbrüche aus den ihm vorliegenden Bauunterlagen mit S 740.000,00 beziffere.

Es werde beantragt, diesen Aufwand für die Trockenlegung als Erhaltungsaufwand anzuerkennen und die beantragte Zehntelabsetzung zu berücksichtigen.

### **Ad Progressionsvorbehalt**

Im Schreiben vom 7. Juni 2002 stellte die Bw. den Antrag, für die Ermittlung des Einkommensteuersatzes lediglich die Vermietungseinkünfte in Österreich heranzuziehen und den Progressionsvorbehalt nicht anzuwenden. Unter Hinweis auf Artikel 16 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der BRD gebe sie bekannt, dass sich ihr Hauptwohnsitz in München befindet.

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

### **Ad Fruchtgenuss**

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

*Gemäß § 364 c ABGB verpflichtet ein vertragsmäßiges oder letztwilliges Veräußerungs- und Belastungsverbot hinsichtlich einer Sache oder eines dinglichen Rechtes nur den ersten Eigentümer, nicht aber seine Erben oder sonstigen Rechtsnachfolger. Gegen Dritte wirkt es dann, wenn es zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern, Wahl- oder Pflegekindern oder deren Ehegatten begründet und im öffentlichen Buche eingetragen wurde.*

Im vorliegenden Fall wurde an der steitgegenständlichen Liegenschaft ein Fruchtgenussrecht und ein Belastungs -und Veräußerungsverbot für die Bw. sicher gestellt. Durch die Einräumung dieser im Grundbuch verbücherter Rechte (Veräußerungs- und Belastungsverbot, Fruchtgenussrecht) hat der im Grundbuch eingetragenen Eigentümer, der Sohn der Bw., kein Recht mehr über das Grundstück zu verfügen.

Zur strittigen Frage der Absetzung für Abnutzung vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht 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).

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 darüberhinaus 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 (Stoll, BAO Kommentar, Band 1, 296).

Durch die Einräumung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes erhielt die Bw. im vorliegenden Fall eine eigentümerähnliche Stellung. Der vorstehenden Lehre und Rechtsprechung folgend, kann vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Bw. ausgegangen werden. Dafür sprechen auch die von der Bw. durchgeführten Umbau -und

Aufstockungsarbeiten, die sich nicht mit den baulichen Maßnahmen nach § 513 ABGB vergleichen lassen.

Der Bw. kommt somit die AfA für die gegenständliche Liegenschaft in den Streitjahren zu.

### **Ad Herstellungsaufwand**

Die Bw. hat im Jahr 1998 mit den Bauarbeiten begonnen. Dabei wurde das bestehende Gebäude trockengelegt und dann aufgestockt. Die dabei entstandenen Kosten betragen S 1.946.599,11 und wurde gegen die gebildete Mietzinsreserve aufgelöst. Die verbleibenden S 697.358,95 wurden als Instandsetzungsaufwand behandelt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertritt dazu folgende Auffassung:

Der Erhaltungsaufwand enthält sowohl den Instandhaltungsaufwand als auch den Instandsetzungsaufwand. Erhaltungsaufwand ist grundsätzlich im Jahr der Herausgabe voll als Werbungskosten absetzbar. Die sofortige Abzugsfähigkeit von Instandhaltungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen wird im Gesetz jedoch modifiziert.

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Instandsetzungsaufwendungen gleichmäßig verteilt auf zehn Jahre abzusetzen.

*Instandsetzungsaufwendungen leg.cit. sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.*

Der Herstellungsaufwand hingegen ist zu "aktivieren" und im Wege der AfA auf die Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) des Gebäudes abzuschreiben. Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird. Herstellungsaufwand liegt stets vor, wenn durch die bauliche Maßnahme die Wesensart des Gebäudes verändert wird, wie dies bei Zubauten, Aufstockungen und Umbauten der Fall ist und das Gebäude ein größeres Ausmaß erhält (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 28, Tz 18.3).

Treffen Erhaltungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen im Rahmen einer Baumaßnahme zusammen, ist eine Trennung vorzunehmen. Wäre der Erhaltungsaufwand auch ohne die den Herstellungsaufwand verursachenden Arbeiten notwendig gewesen, sind die Aufwendungen in Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand zu trennen

Die Bw. führte in ihrem Schreiben vom 15. September 2000 aus, dass es trotz umfangreicher Sanierungsmaßnahmen nicht möglich gewesen sei, den Wassereintritt, insbesondere von der Hangseite, aber auch vom Boden her, zu beseitigen. Beginnend mit 1998 sei das Erdreich rund um das bestehende Gebäude bis zwei Meter unter die Bodenoberkante entfernt und über dem bestehenden Gebäude ein neues errichtet worden. Dies unter Beachtung der Auflagen durch die Marktgemeinde I. im Zuge des umfassenden Ortserneuerungsprojektes.

Die im Jahr 1998 angefallenen Aufwendungen haben S 1.946.599,11 betragen.

Laut Schreiben des Architekten sind dabei im Jahr 1998 tatsächliche Baukosten für die Trockenlegung und Sanierung des Untergeschosses in Höhe von S 740.000,00 entstanden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegt im vorliegenden Fall einerseits aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand und andererseits Instandsetzungsaufwand für die Trockenlegung, der auf zehn Jahre verteilt abzuschreiben ist, vor.

Da sich die Herstellungskosten vom Instandsetzungsaufwand trennen lassen, sind die Instandsetzungsaufwendungen des Jahres 1998 in Höhe von S 740.000,00 mit der noch offenen Mietzinsrücklage in Höhe von 1.294.240,00 zu verrechnen.

Die somit verbleibenden Aufwendungen des Jahres 1998 von S 1.206.599,11 sind als Herstellungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 in Höhe von S 18.099,00 abzuschreiben.

Es ergeben sich daraus folgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen:

	1997	1998
"Gewinn" lt. Bp,	402.528,00	316.668,00
AfA "alt" (Tz 14)	-51.670,00	-51.670,00
AfA Herstellung lt. Bp. (Tz 15)		10.460,00
AfA Herstellung lt. BE		-18.099,00
Einnahmenüberschuss lt. BE	350.858,00	257.359,00

## **Ad Progressionsvorbehalt**

Fest steht, dass die Bw. einen Wohnsitz sowohl in Österreich iSd § 26 Abs. 1 BAO als auch in Deutschland iSd Art 1 Abs. 2 DBA begründet hat und damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Ist eine Person unbeschränkt steuerpflichtig, erfasst die Steuerpflicht alle steuerbaren Einkünfte iSd § 2 EStG 1988 und zwar unabhängig davon, ob sie auch im Ausland besteuert werden.

Hat aber eine natürliche Person in verschiedenen Staaten einen Wohnsitz, so weisen regelmäßig DBA den beteiligten Staaten Teile des Welteinkommens zur Besteuerung zu. Der eine Staat erhält dabei die Position des Wohnsitzstaates (grundsätzlich umfassendes Besteuerungsrecht), der andere die Position des Quellenstaates (grundsätzlich auf inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. im Schriftsatz vom 7. Juni 2002 dargestellt, dass der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in den Streitjahren in Deutschland gelegen war.

Deutschland kommt somit der Status des Wohnsitzstaates und Österreich der Status des Quellenstaates zu. Dies bedeutet, dass hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der in Österreich gelegenen Liegenschaft das Besteuerungsrecht Österreich hat (Art 3 DBA BRD).

Der Wohnsitzstaat hat hingegen die Befreiungsmethode anzuwenden und die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen aus seiner Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Allerdings räumt Art 15 Abs. 3 dem Wohnsitzstaat das Recht zur Anwendung des Progressionsvorbehalt ein (Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art 3, Tz 2).

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, 20. Oktober 2003