



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., vertreten durch Intertreu Steuerberatungs GmbH, 1130 Wien, Lainzer Straße 11/4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik nach der am 25. Jänner 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand eine die Streitjahre umfassende Außenprüfung statt. Dem gemäß § 150 BAO erstellten Bericht ist Folgendes zu entnehmen:

Die Liegenschaft X., X-g1, befindet sich im Eigentum der Y-GmbH. Der Bw. wurde im Rahmen des Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrages vom 12.5.2003 von der Y-GmbH das Fruchtgenussrecht an den im ersten Obergeschoss dieses Hauses gelegenen Räumlichkeiten eingeräumt. Von einer entgeltlichen Übertragung bzw. Gegenleistung sei im gegenständlichen Vertrag nicht die Rede gewesen. Das Fruchtgenussrecht sei aufgrund eines Schätzungsgutachtens anhand eines fiktiven Jahresertrages mit einem Wert von 205.000 € angesetzt worden. Von diesem Betrag würden in der Überschussrechnung jährlich 11.388,89

€ als AfA geltend gemacht. Die Bw. habe die KEST – bedingt durch die offene Ausschüttung der GmbH – übernommen.

Nach Ansicht der Außenprüfung stelle die übernommene KEST keine angemessene Gegenleistung für das eingeräumte Fruchtgenussrecht dar, weshalb die Abgabenbehörde von einem unentgeltlichen Erwerb des Fruchtgenussrechtes ausgehe. Diesfalls könne aber der Fruchtgenussberechtigte die AfA vom Fruchtgenussobjekt nicht geltend machen, denn er habe zwar Einkünfte, es treffe ihn aber der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht.

Aus diesem Grund wurden vom Finanzamt die aus der Vermietung obiger Liegenschaft erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2004 um die (Halbjahres-)AfA in Höhe von 5.694,44 € und in den Jahren 2005 und 2006 um die (Ganzjahres-)AfA in Höhe von 11.388,89 € erhöht.

Gegen diese Bescheide brachte die Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

„Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Entgeltlichkeit des Fruchtgenusses nicht anerkannt, womit die Abschreibung des Fruchtgenussrechtes ebenfalls nicht anerkannt wurde; daraus resultieren die jeweiligen Nachbelastungen. Zur Entgeltlichkeit dürfen wir folgendes ausführen:

Im Notariatsakt mit der Bezeichnung Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag vom 12. Mai 2003 hat der Erblasser Dr. A. H. die Einrichtungsgegenstände seiner Wohnung die im Eigentum einer GmbH steht, an Frau H. unentgeltlich übertragen.

Die GmbH, die zivilrechtlicher Eigentümer der Wohnung ist in der die Einrichtungsgegenstände sich befinden, räumt Frau H. das Fruchtgenussrecht an dieser Wohnung ein. Dieses lebenslängliche Fruchtgenussrecht ist auch im Grundbuch eingetragen. Frau H. räumt Herrn Dr. H. das alleinige Wohnrecht an gegenständlicher Wohnung ein.

Der Notariatsakt umfasst zwei Rechtsgeschäfte:

- a) erstens die Schenkung der Einrichtungsgegenstände von Dr. A. H. an Frau Bw.
- b) zweitens die Einräumung eines Fruchtgenusses von der Y-GmbH an Frau H. – im Notariatsakt ist nichts genaueres geregelt - diese Lücke lässt sich nur durch Interpretation schließen - was war der Wille der Vertragsparteien.

Interpretation des Notariatsaktes:

- a) bei den beiden Rechtsgeschäften sind die Vertragsparteien nicht ident, was darauf hinweist, dass die beiden Rechtsgeschäfte unabhängig voneinander zu betrachten sind. Womit bei den weiteren Ausführungen auf den Punkt a (Schenkungen der Einrichtungsgegenstände) nicht mehr weiter eingegangen wird.
- b) Die Überschrift des Notariatsaktes Schenkungs- und Dienstbarkeitsvertrag lässt aufgrund der Reihung der Überschrift erkennen, dass im ersten Punkt eine Schenkung vorliegt und im zweiten Punkt eine Dienstbarkeit. Somit kann schlüssig davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Einräumung des Fruchtgenusses von einer Dienstbarkeit ausgegangen werden kann und nicht von einer Schenkung. Wenn die Einräumung des Fruchtgenusses keine Schenkung darstellt, kann es sich nur um ein entgeltliches Rechtsgeschäft handeln.

Gem. den Ausführungen Koziol/Welser zu § 914 ABGB liegt bei Zuwendungsgeschäften meistens Entgeltlichkeit vor, d.h. dass nach dem Willen der Parteien eine Leistung durch die andere "vergolten" werden soll (subjektive Äquivalenz). Ebenfalls verweisen wir auf die Entscheidung des UFSI, GZ. RV/0022-1/08 vom 10.4.2008 hin wo festgehalten wird, dass gem. VwGH-Erkenntnis vom 30.10.1961, 174/61,

dass bei der Feststellung des Entgelts es darauf ankommt, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des Rechtes zu kommen. Gemäß den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen musste Frau H. die Kapitalertragsteuer für die Ausschüttung aufwenden um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen. Dies war keinesfalls freiwillig, sondern bedingt durch die Gesetzeslage unumgänglich. Der gegenständlichen Notariatsakt ist in dieser Form auslegen, dass die Vertragsparteien auf die Benennung des Entgelts verzichtet haben, da dies ohnedies aus der rechtlichen Lage her zu berechnen ist.

Bei der rechtlichen Würdigung seitens des Finanzamtes wurde nur auf die Bestimmungen der Rentenbesteuerung eingegangen, jedoch nicht auf die Entgeltlichkeit der Ausschüttung, die Frau H. persönlich getragen hat. Gemäß der gängigen Rechtsprechung liegt bei einer verdeckten Ausschüttung eine Entgeltlichkeit vor, womit bei einer offenen Ausschüttung dies ebenfalls gegeben sein muss.“

In der am 25. Jänner 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Die Parteien wiederholen ihre bisherigen Vorbringen.

Ergänzend wird Folgendes festgehalten:

Zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens ist unstrittig, dass der Wert des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft gemäß dem im Akt aufliegenden Schätzungsgutachten mit € 205.000,-- anzusetzen ist.

Mag. Böhm:

Festzuhalten ist zunächst, dass der Vertrag betreffend Schenkung bzw. Übertragung des Fruchtgenussrechtes zumindest steuerlich etwas unglücklich abgefasst ist.

Der Erblasser Dr. A. H. hat letztwillig die Anteile an der Y-GmbH zu 25 % an unsere Mandantin und zu 75 % an deren Schwester übertragen. Die Absicht war keineswegs, das Wohnbedürfnis der Berufungswerberin zu befriedigen, da diese bereits über eine andere Eigentumswohnung verfügte. So wurde letztlich die Möglichkeit gewählt, eine alineare Gewinnausschüttung durchzuführen und der Bw. das Fruchtgenussrecht an der in Rede stehenden Liegenschaft zu übertragen. Sie hat dafür die KEST der offenen Ausschüttung übernommen sowie die damaligen Nebenkosten, wie die im Zuge der Übertragung zu entrichtende Grundbuchseintragungsgebühr und Vertragserrichtungskosten.

Dr. Landl:

Zunächst ist festzustellen, dass im Notariatsakt selbst keine Rede davon ist, dass die Übertragung entgeltlich erfolgen soll.

Ich verweise weiters auf die Rz 6434 der EStR, demzufolge als AfA-Bemessungsgrundlage ausschließlich jener Teil zugrunde zu legen ist, der als Kaufpreisrente zu beurteilen ist. Betreffend Beurteilung einer gemischten Schenkung als entgeltlich oder unentgeltlich wird in dieser Randziffer wiederum auf die Rz 5571 f und 7052 verwiesen. Gemäß Rz 5572 liegt ein Missverhältnis dann vor, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 50 % des Unternehmenswertes beträgt.

Im Berufungsfall steht fest, dass die Berufungswerberin bloß die KEST im Ausmaß von 25 % der Gegenleistung sowie diverse Nebenkosten übernommen hat und somit die Summe all dieser Kosten eindeutig unter 50 % liegt.

Zu verweisen ist weiters auf die Bestimmungen betreffend Rentenbesteuerung, wo ebenfalls bei einem derartigen Missverhältnis von keiner Kaufpreisrente auszugehen ist.

Die sich hieraus rechtlich ergebenden Konsequenzen sind aus dem Betriebsprüfungsbericht, und zwar aus Tz 1 unter Verweis auf den ESt-Kommentar von Doralt, § 7 Tz. 14, zu entnehmen. Hinweisen möchte ich weiters auf Jakob, Tz 36 zu § 16, wo ebenfalls angeführt wird, dass bei einer gemischten Schenkung entscheidend ist, ob der Schenkungscharakter überwiegt.

Mag. Böhm:

Unbestritten ist, dass für den Fall, dass der Wert der Gegenleistung unter 50 % liegen würde, keine AfA zustünde.

Wir vertreten aber die Rechtsansicht, dass bei einer offenen Ausschüttung, mit der das Fruchtgenussrecht gekauft worden wäre, sehr wohl eine AfA zustünde.

Der nun vorliegende Fall ist diesem Sachverhalt durchaus vergleichbar, was bedeutet, dass Einkommensverwendung vorliegt und somit die Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes nicht verneint werden kann, da auch der Ertrag in der GmbH ausgewiesen werden musste.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass der Bw. von der Y-GmbH im Wege einer offenen Ausschüttung das Fruchtgenussrecht an den im ersten Obergeschoss der X-g1 gelegenen Räumlichkeiten eingeräumt wurde und sie die auf diese offene Ausschüttung entfallende KEST sowie diverse Nebenkosten getragen hat. Strittig ist ausschließlich, ob diese Übernahme der KEST sowie der Nebenkosten dazu führt, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, da nur in diesem Fall nach den Bestimmungen der §§ 7, 8 und 16 EStG die AfA vom Fruchtgenussrecht geltend gemacht werden kann (sh. VwGH 17.9.1986, 85/13/0015).

Fest steht, dass der Wert des Fruchtgenussrechtes an der in Rede stehenden Liegenschaft gemäß dem im Akt aufliegenden Schätzungsgutachten mit € 205.000,-- anzusetzen ist und dieser Wert von beiden Parteien des Verwaltungsverfahrens als zutreffend anerkannt worden ist. Demgegenüber hat der Wert der von der Bw. zu erbringenden Leistungen jedenfalls wesentlich weniger als die Hälfte dieses Betrages ausgemacht. Damit ist aber klargestellt, dass ein Rechtsgeschäft vorliegt, das sowohl Elemente der Entgeltlichkeit als auch der Unentgeltlichkeit aufweist, wobei allerdings der Charakter der Entgeltlichkeit eindeutig in den Hintergrund tritt.

Es mag durchaus zutreffen, dass der Vertrag betreffend Schenkung bzw. Übertragung des Fruchtgenussrechtes zumindest steuerlich etwas unglücklich abgefasst ist. Es ist auch die Rechtsmeinung der steuerlichen Vertretung zutreffend, dass bei einer offenen Ausschüttung der GmbH, mit der das Fruchtgenussrecht angeschafft worden wäre, die AfA zustünde.

Steuerlich zu beurteilen sind allerdings keine fiktiven, sondern tatsächlich realisierte Sachverhalte; da das Fruchtgenussrecht selbst direkt von der GmbH zugewendet worden ist, lag aber keine Anschaffung, sondern eine überwiegend unentgeltliche Übertragung vor.

In Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 14 wird zum Thema des unentgeltlichen Fruchtgenusses wörtlich Folgendes ausgeführt:

„Bei unentgeltlichem Fruchtgenuss sind der Zuwendungsfruchtgenuss und der vorbehaltenen Fruchtgenuss zu unterscheiden. Beim unentgeltlichen Zuwendungsfruchtgenuss (unentgeltliche Zuwendung durch Erbschaft oder Schenkung) hat der Fruchtgenussbelastete keine Einkünfte und kann daher mangels Einkunftsquelle eine AfA nicht geltend machen (E 28.10.1992, 88/13/0006, ÖStZB 1993, 293).

Auch der Fruchtgenussberechtigte kann allerdings die AfA vom Fruchtgenussobjekt nicht geltend machen, denn er hat zwar Einkünfte, doch trifft ihn der Wertverzehr des Fruchtgenussobjekts nicht (E 17.9.1986, 85/13/0015, ÖStZB 1987, 242; anders, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer sein sollte). Eine AfA kann auch vom Fruchtgenussrecht selbst nicht geltend gemacht werden. Zwar sieht § 16 Abs 1 Z 8 lit c bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern eine AfA von den fiktiven Anschaffungskosten vor, doch würde der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten in Höhe des Kapitalwerts des Fruchtgenusses dazu führen, dass die Einkünfte aus dem Fruchtgenuss mit der AfA zu verrechnen wären und bis auf den Zinsenanteil un versteuert blieben. Eine solche Auslegung kann aus systematischen Gründen nicht vertreten werden. Das gleiche Problem stellt sich, wenn ein unentgeltlich erworbenes Fruchtgenussrecht in einen Betrieb eingelegt wird. Eine Bewertung zum Teilwert würde hier ebenfalls dazu führen, dass die Einkünfte aus dem Fruchtgenuss un versteuert blieben (vgl auch BFH, BStBl 1988 II 348; RME, SWK 1997, S 276; Doralt, RdW 1998, 437).“

Die Berufungsbehörde teilt die in dieser Kommentarstelle auf diverse Judikate gestützte zum Ausdruck kommende Rechtsansicht. Daher kann eine AfA vom Fruchtgenussrecht nicht vorgenommen werden.

Wien, am 28. Jänner 2010