



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/1019-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Gottfried.S., S.,P., vertreten durch W.M.,W.,P.XY, vom 19. Dezember 2003 gegen die Bescheide des FinanzamtXY vom 27. November 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Aus dem vom 16. Juni 1998 vorliegenden Schenkungs- und Übergabsvertrag ist folgendes zu entnehmen:

"Erstens: Frau Susanne.S überläßt unentgeltlich ihrer Tochter, Frau Sabine.S, ihre Hälfte an der Liegenschaft EZ.XY mit den Grundstücken 1257/30 Baufläche (begrünt), .1953 und .1990 je Baufläche mit dem Haus.R., samt Bestandteilen und samt Zubehör nach Maßgabe des gegenwärtigen Besitzstandes und Besitzrechtes. Die Geschenkgeberin verzichtet auf jeden Widerruf dieser Schenkung.

Zweitens: Herr Gottfried.S. (Berufungswerber) übergibt seiner Tochter, Frau Sabine.S, und diese übernimmt von ihrem Vater die Hälfte an der Liegenschaft EZ.XY, mit den Grundstücken 1257/30 Baufläche sowie .1953 und .1990 je Baufläche mit dem Haus.R., samt

Bestandteilen und samt Zubehör nach Maßgabe des gegenwärtigen Besitzstandes und Besitzrechtes.

Drittens: Für die im Artikel "Zweitens" vereinbarte Übergabe obliegt der Übernehmerin, Frau Sabine.S, die nachstehende Gegenleistung:

Als Gegenleistung für die Übergabe räumt die Übernehmerin dem Übergeber auf Lebensdauer das unentgeltliche und uneingeschränkte Fruchtgenussrecht gemäß den Paragrafen 509 und folgende des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches an der Liegenschaft EZ.XY samt allen Bestandteilen und samt Zubehör ein. Der Übergeber nimmt dieses ihm auf Lebensdauer eingeräumte Recht vertragsmäßig an.

Viertens: Der Übergang in den tatsächlichen Besitz und Genuß der Vertragliegenschaft auf die Übernehmerin erfolgt mit Rücksicht auf das im Artikel "Drittens" eingeräumte Fruchtgenussrecht mit Beendigung der Ausübung des Fruchtgenussrechtes, sodass Besitz, Genuß, Vorteil und Lasten ab diesem Zeitpunkt auf den Übernehmer übergehen während Gefahr und Zufall die Übernehmerin ab heute treffen.

Fünftens:

Achtens: Aufgrund dieses Vertrages wird die Einwilligung zu den folgenden Grundbuchseintragungen erteilt:

1. Der Übergeber, Herr Gottfried.S., und die Geschenkgeberin, Frau Susanne.S, bewilligen bei ihrer Liegenschaft EZ.XY die Einverleibung des Eigentumsrechtes zur Gänze für ihre Tochter, Frau Sabine.S, geborenX.

2. Die Übernehmerin, Frau Sabine.S, bewilligt bei ihrer Liegenschaft EZ.XY die Einverleibung der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes gemäß Artikel "Drittens" für ihren Vater Herrn Gottfried.S..

Neuntens: Die Übernehmerin Frau Sabine.S, verpflichtet sich ihrem Vater, Herrn Gottfried.S. gegenüber, ohne dessen Zustimmung ihre Liegenschaft EZ.XY weder zu veräußern noch zu belasten und bewilligt bei dieser Liegenschaft die Einverleibung des Veräußerungs- und Belastungsverbot für Herrn Gottfried.S., geborenXY.

Zehntens:..".

Anlässlich einer die Jahre 1999 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde vom Betriebsprüfer – Betriebsprüfungsbericht vom 11. November 2003 - ua folgendes festgestellt:

Tz 20a Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1999 bis 2002:

Abweichend von den bei der Schlussbesprechung getroffenen Feststellungen ergibt sich noch eine Änderung. Herr Gottfried.S. -Berufungswerber- ist nicht Eigentümer sondern

Fruchtgenussberechtigter des Hauses R.. Die AfA betreffend das Haus kann daher nicht berücksichtigt werden.

	1999	2000	2001	2002
	ATS	ATS	ATS	€
Einkünfte V u.V. R. bisher	- 24.763,00	14.776,00	33.179,00	2.411,21
bisher nicht berücksichtigte Mieteinnahmen	51.000,00	51.000,00	51.000,00	3.706,31
AfA Kachelofen	-16.288,00	-16.288,00	-16.288,00	-1.183,69
Afa Haus R.	17.821,00	17.821,00	17.821,00	1.295,10
Einkünfte V.u.V. R. lt. BP.	27.770,00	67.309,00	85.712,00	6.228,93
Einkünfte V. u.V. P. unverändert wie bisher	9.000,00	9.000,00	9.000,00	654,06
Summe Einkünfte V u.V. lt. BP	36.770,00	76.309,00	94.712,00	6.882,99

Mit Bescheid vom 27. November 2003 wurde das Verfahren gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind gemäß § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen, und mit gleichem Datum wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 entsprechend erlassen.

Gegen die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide brachte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers das Rechtsmittel der Berufung ein iw mit der Begründung, dass der Fruchtnießer dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei, wenn ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu seinen Gunsten einverleibt worden sei, damit der zivilrechtliche Eigentümer nicht über das Objekt verfügen könne.

Im Übergabsvertrag der Liegenschaft R. sei unter Punkt "Viertens" der Übergang in den tatsächlichen Besitz und Genuß der Übernehmerin ausdrücklich so vereinbart worden, dass dieser erst mit Beendigung der Ausübung des Fruchtgenussrechtes durch den Berufungswerber auf den Übernehmer übergehe. Sowohl die Dienstbarkeit des

Fruchtgenussrechtes als auch das Belastungs- und Veräußerungsverbot seien im Grundbuch des Gerichtes S. unter der EZ.XY einverleibt worden. Daher stehe dem Berufungswerber die AfA als Werbungskostenposition zu.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen ua mit der Begründung, dass die Stellung des Fruchtnießers nicht mit der eines Eigentümers vergleichbar sei.

In der Folge beantragte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz – Unabhängigen Finanzsenat - und beantragte zudem die Entscheidung durch den Berufungssenat. Ergänzend wurde ausgeführt, dass sowohl die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes als auch das Belastungs- und Veräußerungsverbot im Grundbuch des Gerichtes S. eingetragen worden sei. Auch die notwendigen Erhaltungsmaßnahmen seien vom Nutznießer veranlasst und getragen worden und das Mietobjekt sei pfleglich behandelt worden.

Außerdem sei im Übergabsvertrag der Liegenschaft R. unter Punkt "Viertens" der Übergang in den tatsächlichen Besitz und Genuß der Übernehmerin ausdrücklich so vereinbart worden, dass dieser erst mit Beendigung der Ausübung des Fruchtgenussrechtes durch den Berufungswerber auf den Übernehmer übergehen würde. Der tatsächliche Besitz und Genuß sei daher real noch nicht auf die Übernehmerin übergegangen, da die Ausübung des Fruchtgenußrechtes noch nicht beendet worden sei.

Die Übernehmerin komme als wirtschaftliche Eigentümerin, da sie über keinerlei Rechte und Nutzungsmöglichkeiten verfüge und noch nicht einmal rechtskräftige Eigentümerin sei und auch mit dem genannten Veräußerungs- und Belastungsverbot belastet sei schon gar nicht in Frage. Die AfA stehe somit dem Berufungswerber zu.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2005 teilte der steuerliche Vertreter ergänzend mit, dass der Berufungswerber schon immer nach außen als Hauseigentümer aufgetreten sei. Alle notwendigen Erhaltungs- und Reparaturaufwendungen seien vom Berufungswerber in Auftrag gegeben und auch bestritten worden.

In diesem Zusammenhang wurde der Grundbuchsauszug, aus dem das zugunsten des Berufungswerbers eingetragene Belastungs- und Veräußerungsverbot hervorgeht, sowie die Vereinbarung über das Fruchtgenußrecht und das Belastungsverbot vorgelegt.

Der steuerliche Vertreter zog den Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

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 wurde die Liegenschaft R. der Tochter des Berufungswerber laut Übergabs-, und Schenkungsvertrag übergeben. Zwischen dem Berufungswerber und der Tochter- Übernehmerin - wurde die Vereinbarung geschlossen, dass die gegenständliche Liegenschaft von der Übernehmerin weder veräußert noch belastet (Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364c ABGB) werde. Weiters räumte die Übernehmerin dem Berufungswerber auf Lebensdauer das unentgeltliche und uneingeschränkte Fruchtgenußrecht gemäß §§ 509f ABGB an der gegenständlichen Liegenschaft ein.

Durch die Einräumung der vorstehenden im Grundbuch verbücherten Rechte (Veräußerungs- und Belastungsverbot, Fruchtgenussrecht) hatte die im Grundbuch eingetragene Eigentümerin, kein Recht mehr, über das Grundstück 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 hierfür 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).

Doralt schreibt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz Band I, § 2 Tz 115f, dass wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten zB vorliegt, bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten.

In der ImmZ 1982, 375, führt Schimetschek aus, dass das Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums bei einem Fruchtgenussberechtigten dann zu bejahen ist, wenn zu dem Bestehen eines Fruchtgenussrechtes noch andere Faktoren (wie zB ein den Eigentümer beschränkendes Veräußerungs- und Belastungsverbot,...) treten, welche die Stellung des Fruchtnießers eigentümerähnlich gestalten.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis Zl. 54/72, vom 14.9.1972 folgendes aus:

"Gemäß § 24 Abs. 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Mit dieser Zurechnungsvorschrift durchbricht die BAO die Regel, dass Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen sind, weil im Abgabenrecht – sofern in einzelnen Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist – für die Zurechnung von Vermögen nicht der privatrechtliche Eigentumsbegriff, sondern der auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend ist.

Es ist wohl unbestritten, dass bloße Verwaltungs- und Nutzungsrecht, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, es für sich allein noch nicht rechtfertigen, die Sache, an der solche Rechte bestehen, unter Berufung auf § 24 Abs. 1 lit d BAO dem Berechtigten zuzurechnen. Im gegenständlichen Fall wurde jedoch der Übernehmerin neben dem Fruchtgenussrecht auch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot auferlegt. Das wirtschaftliche Eigentum behielt der Übergeber, der Berufungswerber. Die Übernehmerin der Liegenschaft hat das bloße "ius nudum" erlangt.

Im gegenständlichen Fall hat die Übernehmerin dem Berufungswerber, das Fruchtgenussrecht, das Belastungs- und das Veräußerungsrecht eingeräumt. Der Berufungswerber erhielt somit eine eigentümerähnliche Stellung.

Der vorstehenden Rechtsprechung und Lehre folgend, kann im vorliegendem Fall vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Berufungswerber ausgegangen werden.

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 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 Einkunftserzielung 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).

Aufgrund der Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer war dem Berufungswerber die Berechtigung zur Vornahme der AfA zuzubilligen.

Die AfA steht für die gegenständliche Liegenschaft dem Berufungswerber zu.

Die Einkünfte aus V u.V. für die einzelnen Jahre berechnen sich wie folgt:

Hinsichtlich der Höhe der AfA erfolgten vom Finanzamt keine Einwendungen, sodass die AfA in Höhe von S 17.821,00 jährlich berücksichtigt wurde.

	1999	2000	2001	2002
	ATS	ATS	ATS	€
Einkünfte aus V u.V R. bisher lt Bw.	-24.763,00	14.776,00	33.179,00	2.411,21
bisher nicht berücksichtigte Mieteinnahmen lt. BP	51.000,00	51.000,00	51.000,00	3.706,31
Afa Kachelofen	-16.288,00	-16.288,00	-16.288,00	-1.183,69
Einkünfte V u. V R. lt. BE	9.949,00	49.488,00	67.891,00	4.933,83
Einkünfte V. u.V. P. unverändert	9.000,00	9.000,00	9.000,00	654,06
Summe Einkünfte V.u.V lt. BE	18.949,00	58.488,00	76.891,00	5.587,89

Aufgrund der obigen Ausführungen war der Berufung stattzugeben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 15. Februar 2005