



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitl & Lugar Wirtschaftstreuhänder Steuerberatungs OEG, 6600 Reutte, Ehrenbergstraße 27, vom 22. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 21. September 2004 betreffend Abweisung eines Antrages auf Zurechnungsfortschreibung entschieden:

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

Entscheidungsgründe

1.) Die Berufungswerberin (Bw.) stellte am 3. 9. 2004 durch ihren steuerlichen Vertreter einen Antrag auf Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 4 BewG. Dieser Antrag bezog sich auf das Grundstück Nr. 1 KG T. mit einer darauf errichteten Gästepension und auf die Liegenschaft Nr. 2 KG T., auf welcher ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb besteht. Die Bw. beantragte die Zurechnung dieser Liegenschaften an sie mit der Begründung, dass sie die wirtschaftliche Eigentümerin des im zivilrechtlichen Eigentum ihrer Mutter XY stehenden Grundbesitzes sei. Wirtschaftliches Eigentum der Bw. sei deshalb gegeben, weil die Bw. sowohl die Fremdenpension als auch die Land- und Forstwirtschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führe. Die Bw. übe „alle Rechte“ wie ein Eigentümer aus. Die Einkünfte aus beiden Betrieben flössen der Bw. zu; mit den Einnahmen würden auch betriebliche Investitionen getätigt.

2.) Mit Bescheid vom 21. 9. 2004 gab das Finanzamt dem Wertfortschreibungsantrag keine Folge. Begründend führte es dazu unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichts-

hofes vom 18. 12. 1989, Zl. 88/15/0114, aus, dass zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum dann auseinander fielen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage sei, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d. h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen könne. Da diese Voraussetzungen im Streitfall nicht gegeben seien, weil insbesondere kein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bw. festgelegt worden sei, könne die Bw. nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaften angesehen werden.

3.) In der dagegen am 22. 10. 2004 erhobenen Berufung wiederholte die Bw. ihren Standpunkt. Weiters führte sie aus, dass ihr Vater als Voreigentümer der Liegenschaft die Kosten „für Gebäude und Einrichtung, sowohl für das Fremdenheim als auch für die Landwirtschaft“ getragen habe. Dies sei aus den beigeschlossenen Buchhaltungsunterlagen ersichtlich. Nach dem Tod des Vaters der Bw. im Jahr 1983 seien die Liegenschaften an seine Ehegattin (Mutter der Bw.) übertragen worden, obwohl der Bw. „2/3 zugestanden wären“. Die Mutter der Bw. sei zur Bewirtschaftung der Fremdenpension und der Landwirtschaft altersbedingt nicht mehr in der Lage. Da alle diesbezüglichen Entscheidungen von der Bw. getroffen würden, übe diese „das Recht eines wirtschaftlichen Eigentümers in vollem Umfang“ aus. Als weitere Beweismittel waren der Berufung ein am 14. 6. 1983 vom Amt der Tiroler Landesregierung ausgestelltes Konzessionsprüfungszeugnis sowie ein Zeugnis des Wirtschaftsförderungsinstitutes der Kammer der gewerblichen Wirtschaft für Tirol über die Teilnahme der Bw. an einem einschlägigen gastgewerblichen Umschulungslehrgang angeschlossen.

Am 11. 11. 2004 reichte der steuerliche Vertreter die Kopie einer am 9. 6. 1971 mit dem Vater der Bw. aufgenommenen Niederschrift vor der Bezirkshauptmannschaft R. nach, welche die Gewährung einer Versehrtenrente bzw. die Übernahme bestimmter Behandlungs- und Heilmittelkosten durch die öffentliche Hand zum Gegenstand hat.

4.) Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. 11. 2004 mit folgender Begründung ab:

....Wie bereits im Bescheid vom 21. 9. 2004 ausgeführt wurde, liegt wirtschaftliches Eigentum eines Nutzungsberechtigten nur unter bestimmten Voraussetzungen vor. Das wesentlichste Merkmal stellt ein zu Gunsten des Nutzungsberechtigten eingeräumtes Belastungs- und Veräußerungsverbot dar, welches Sie nicht nachweisen können. Ihnen kommt daher nicht dieselbe Rechtsposition wie einem zivilrechtlichen Eigentümer zu. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass Sie die Landwirtschaft und die Fremdenpension auf Ihren Namen und auf Ihre Rechnung führen, Ihnen die Einkünfte daraus zufließen und Sie Investitionen in die Baulichkeiten tätigen. Auch das von Ihnen wegen des hohen Alters der Mutter alleine ausgeübte Entscheidungsrecht hinsichtlich der Betriebsführung geht nicht weiter als das eines Pächters bzw. Nutzungsberechtigten.

Sie unterliegen einem Irrtum, wenn Sie behaupten, dass ihr Vater Voreigentümer dieser Liegenschaften war und die Übertragung nach seinem Tod an Ihre Mutter erfolgt sei. Laut Grundbuch standen die betroffenen Liegenschaften schon vor dem Todestag von J... (Anm.: Vater) im grundbürgerlichen Eigentum von M... (Anm.: Mutter). Die Fiktion, dass Ihnen an der von Ihrem Vater in den Jahren 1977 – 1980 angeblich alleine errichteten Fremdenpension nach seinem Ableben zwei Drittel zugestanden wären, ist nicht nachvollziehbar, zumal Sie dafür keinerlei Beweise (Abhandlungsprotokoll – Einantwortung) vorzulegen haben, die sich alleine auf dieses Gebäude (ohne den Grund und Boden) beziehen. In der am 11. 11. 2004 vorgelegten Niederschriftenkopie kann kein diesem Verfahren dienendes Beweismittel gesehen werden..."

5.) In der als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 27. 11. 2004 wies die Bw. unter anderem darauf hin, dass gegen ihre Mutter ein Sachwalterschaftsverfahren vor dem Bezirksgericht I. eingeleitet worden sei, weshalb sich die Bw. als auch zivilrechtliche Eigentümerin bezeichnen dürfe und „diesbezüglich auch als handlungsbevollmächtigt“ gelte.

6.) Mit weiteren Schreiben vom 22. 12. 2004 und 6. 1. 2005 legte die Bw. zur Stützung ihres Berufungsbegehrens folgende Unterlagen vor:

Versicherungsbestätigung vom 23. 12. 2004 über die Pflichtversicherung der Bw. in der Kranken- und Pensionsversicherung nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz im Zeitraum 26. 7. 1990 bis laufend;

Schreiben vom 12. 11. 1989 an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern betreffend die Bewirtschaftung der gegenständlichen Betriebe auf eigene Rechnung und Gefahr der Bw. ohne Bezahlung eines Pachtzinses;

Abhandlungsprotokoll vom 26. 4. 1984 in der Verlassenschaftssache nach dem verstorbenen Vater der Bw;

Notariatsakt vom 25. 5. 1972 über die Errichtung eines Übergabsvertrages und Auflösung der ehelichen Gütergemeinschaft zwischen den Eltern der Bw.;

Gemeinsames Testament der Eltern der Bw. vom 14. 6. 1968;

Über die Berufung wurde erwogen:

Einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes ist mit einer Zurechnungsfortschreibung im Sinn des § 21 Abs. 4 BewG 1955 Rechnung zu tragen. Gemäß § 193 Abs. 1 BAO ist ein Fortschreibungsbescheid zu erlassen, wenn die Voraussetzungen für eine Wert-, Art- oder Zurechnungsfortschreibung nach bewertungsrechtlichen Vorschriften vorliegen. Nach dem zweiten Absatz dieser Gesetzesstelle wird ein Fortschreibungsbescheid auf Antrag, gegebenenfalls von Amts wegen erlassen.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. § 24 Abs. 2 BAO normiert, dass die Bestimmungen des Abs. 1 auch für wirtschaftliche Einheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955,

BGBI. Nr. 148, gelten. Hieraus folgt, dass sich die bewertungsrechtliche Zurechnung nach § 24 Abs. 1 BAO richtet.

Im Streitfall geht es um die Frage, ob der von der Bw. dargelegte Sachverhalt die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum und damit die Zurechnung des eingangs angeführten Grundbesitzes an die Bw. rechtfertigt.

Regelmäßig ist der zivilrechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer (vgl. z. B. VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0151; VwGH 19. 3. 2002, 99/14/0286). Nur in besonders gelagerten Fällen fallen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander. Wie bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, sind rechtliches und wirtschaftliches Eigentum dann getrennt, 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 Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d. h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. z. B. VwGH 28. 11. 2002, 2001/13/0275).

Im vorliegenden Fall ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob die Bw. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über den gegenständlichen Grundbesitz eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem zivilrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (vgl. VwGH 17. 2. 1992, 90/15/0117).

Die zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaften (Mutter der Bw.) ist am 6. 1. 2006 verstorben. Das Verlassenschaftsverfahren ist noch nicht beendet. Dieser Umstand hat aber auf die hier zu treffende Beurteilung keinen Einfluss, weil die Frage, wer künftig das Eigentum am Grundbesitz als Rechtsnachfolger der Verstorbenen erlangen wird, mit dem Begehr der Bw., bereits zu Lebzeiten ihrer Mutter als wirtschaftliche Eigentümerin desselben behandelt zu werden, in keinem Zusammenhang steht.

Außer Streit steht zunächst, dass zu Gunsten der Bw. kein Belastungs- und Veräußerungsverbot bestand, sodass die für das Eigentum typischen Befugnisse, die Liegenschaften zu veräußern oder mit Grundpfandrechten zu belasten, bei der Mutter der Bw. lagen. Weiters ist unstrittig, dass zwischen der Bw. und ihrer Mutter keine Vereinbarung getroffen wurde, der zu folge die Mutter verpflichtet gewesen wäre, einer grundbürgerlichen Belastung der Liegenschaften durch die Bw., sei es mit betrieblichen oder mit sonstigen Verbindlichkeiten, zuzustimmen. Somit war die Verfügungsmacht über das zivilrechtliche Eigentum in Bezug auf eine Veräußerung oder Belastung des Grundbesitzes in keiner Weise beschränkt.

Das Schwergewicht der Argumentation der Bw. liegt auf der Behauptung, dass sie den (alleinigen) wirtschaftlichen Nutzen aus dem Grundbesitz ziehe, weil sie sowohl die Fremdenpen-

sion als auch den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führe. Zwar trifft es zu, dass die betreffenden Einkünfte steuerlich der Bw. zugerechnet wurden, doch ist die Zurechnung von Einkünften von der Zurechnung von Wirtschaftsgütern zu unterscheiden. Denn § 24 Abs. 1 BAO regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, sodass sich die Zurechnung von Wirtschaftsgütern mit der Zurechnung von Einkünften nicht decken muss (vgl. VwGH 31. 3. 1998, 98/13/0039). Allein aus dem Umstand, dass die Einkünfte aus dem Betrieb der Fremdenpension und der Land- und Forstwirtschaft der Bw. zugerechnet wurden, ist daher für deren Standpunkt nichts zu gewinnen.

Aus dem Vorbringen, die Bw. führe die in Rede stehenden Betriebe im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, ergibt sich lediglich, dass der Bw. Verwaltungs- und Nutzungsrechte am gegenständlichen Grundbesitz zustehen, die inhaltlich über einen Fruchtgenuss (§ 509 ff ABGB) nicht hinausgehen. Auf die unwidersprochen gebliebenen Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung, denen Vorhaltcharakter zukommt, wird diesbezüglich hingewiesen.

Nach Lehre und Rechtsprechung begründen bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum (vgl. z. B. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 24, Tz 9, mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. 2. 1992, Zl. 90/15/0117, ausgesprochen hat, wäre die Zurechnung einer Sache, an der bloß Verwaltungs- und Nutzungsrechte bestehen, unter Berufung auf § 24 Abs. 1 lit. d BAO an den Berechtigten nur dann gerechtfertigt, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte diesem eine eigentümerähnliche Stellung verschaffen. Derart umfassende Rechte wurden von der Bw. aber nicht dargelegt.

Nach eigener Darstellung der Bw. wurden die Kosten für die Errichtung des Gebäudes (Haus U. Nr. ...) samt Einrichtung von ihrem verstorbenen Vater getragen. Auf den Namen des Verstorbenen lautende Baurechnungen aus den Jahren 1981 bis 1983 waren der Berufung beigeschlossen. Somit wären die betreffenden Investitionen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise allenfalls dem Vater (nicht jedoch der Bw.) zuzurechnen gewesen.

Wenn die Bw. mit den Einnahmen aus der Fremdenpension bzw. aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die damit verbundenen Ausgaben finanziert hat, so begründet dieser Umstand ebenso wenig eine eigentümerähnliche Stellung wie etwa bei einem Pächter, der den gepachteten Betrieb auf eigene Rechnung führt.

Die Bw. meint weiters, dass ihr nach dem Tod des Vaters ein Teil des Grundbesitzes (zwei Drittel) zugestanden wäre. Mit diesem Vorbringen, das sich auf die Geltendmachung eines vermeintlichen Anspruches auf den Liegenschaftsbesitz beschränkt, wird ebenfalls kein wirtschaftliches Eigentum dargetan. Im Übrigen geht aus dem von der Bw. vorgelegten Abhandlungsprotokoll vom 26. 4. 1984 hervor, dass der gegenständliche Grundbesitz nicht zum Nachlass ihres verstorbenen Vaters gehörte.

Die von der Bw. vorgelegten weiteren Beweismittel – (Konzessionsprüfungszeugnis, Versicherungsbestätigung über die Pflichtversicherung der Bw. nach GSVG, Testament der Eltern, Niederschrift vor der Bezirkshauptmannschaft R. etc.) – verhelfen der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, weil zwischen dem Inhalt dieser Urkunden und der strittigen Zurechnung des Liegenschaftsbesitzes kein rechtlich relevanter Zusammenhang besteht.

Zu den nicht näher erläuterten Ausführungen im Vorlageantrag, beim Bezirksgericht I. sei ein Verfahren zur Bestellung eines Sachwalters für die Mutter der Bw. eingeleitet worden, weshalb sich die „handlungsbevollmächtigte“ Bw. auch als zivilrechtliche Eigentümerin des Grundbesitzes bezeichnen dürfe, ist schließlich festzustellen, dass sich der Wirkungskreis eines Sachwalters auf die Besorgung bestimmter Angelegenheiten wie etwa die Verwaltung eines Teiles oder des gesamten Vermögens einer behinderten Person beschränkt (§ 273 ff ABGB). Selbst wenn also der Bw. mit Gerichtsbeschluss die Verwaltung des Vermögens ihrer Mutter aufgetragen worden sein sollte, ließe sich aus einer Bestellung zum Sachwalter keine eigentümerähnliche Rechtsposition, geschweige ein rechtliches Eigentum am verwalteten Vermögen ableiten.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Zurechnungsfortschreibung nicht zu erfolgen hatte, weil die Bw. keinen Rechtsanspruch auf den Liegenschaftsbesitz hat, der sie in die Lage versetzt, mit den betreffenden Wirtschaftsgütern wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. Juni 2007