



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Salzburg  
Senat 1

GZ. RV/0206-S/03,  
miterledigt RV/0302-S/03

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der C.P., S, seinerzeit vertreten durch die Uniconsult Wirtschaftstreuhand GmbH in Salzburg, vom 28. Oktober 2002 bzw. vom 18. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 3. September 2002 bzw. vom 2. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 wie folgt entschieden:

Die Berufungen werden **als unbegründet abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid vom 3. September 2002 wurde die Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2000 in einer Höhe von € 3.514,68 festgesetzt. Neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit setzte das Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit ATS 246.025.—an. Dabei wurde von der eingereichten Abgabenerklärung insofern abgewichen, als geltend gemachte Aufwendungen für Gebäude-AfA und Abschreibung für Abnutzung für Einrichtungsgegenstände vom Finanzamt nicht anerkannt wurden. In der Bescheidbegründung verwies die Erstinstanz auf eine mit der Abgabepflichtigen aufgenommene Niederschrift bzw. auf die Ergebnisse eines Vorhalteverfahrens.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wurde im wesentlichen ausgeführt, dass die Berufungswerberin (Bw.) zwar nicht die grundbürgerliche Eigentümerin des vermieteten Grundstückes sei, aber von der Abgabenbehörde die vertraglich vereinbarten Aufwandszuwendungen, die nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die Durchbrechung des Nettoprinzips durch Nichtanerkennung einer Abschreibung beim Fruchtgenussberechtigten verhindere, nicht erhoben oder hinterfragt worden wäre. Der beantragte Ansatz einer Abschreibung in Höhe des Drittaufwandes wäre sohin gerechtfertigt. Auch eine AfA für Einrichtungsgegenstände sei gerechtfertigt, da es sich bei diesen nicht um Antiquitäten im Sinne des Einkommensteuergesetzes handle, da man nach einer Angemessenheitsprüfung der Höhe nach von einer Antiquität erst dann sprechen könne, wenn die Anschaffungskosten eines einzelnen Wirtschaftsgutes den Betrag von ursprünglich ATS 100.000.—übersteigen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2003 wies das Finanzamt Salzburg-Stadt diese Berufung als unbegründet ab. Die Berufungswerberin sei nicht als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen, sodass ihr keine AfA-Berechtigung zustehe. Zudem seien fast alle in der vorgelegten Inventarliste angeführten Gegenstände als Antiquitäten anzusehen und eine AfA für die Einrichtungsgegenstände daher nicht möglich.

Durch den am 23. April 2003 eingelangten Vorlageantrag gilt die Berufung wiederum als unerledigt. Die Bw. führt ergänzend an, dass sie dem Mieter gegenüber als Eigentümerin aufgetreten sei. Aufgrund des Übergabevertrages sei ihr ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht an der Wohnung eingeräumt worden. Entscheidend sei, dass die Bw. wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft sei. So sei sie auch nach Übergabe der Liegenschaft nach außen hin aufgetreten und habe am Wirtschaftsleben teilgenommen. Sie habe die Kosten getragen und alle Rechnungen würden auf sie lauten. Sie habe ferner über ein dingliches Belastungs- und Veräußerungsverbot verfügt und ein lebenslanges Nutzungsrecht. Was die Einrichtungsgegenstände betreffe, so seien eine Reihe davon so stark beschädigt worden, dass eine Reparatur nicht möglich gewesen sei. Es stehe daher eine Abschreibung aus dem Titel des Substanzverlustes zu.

Hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes 2001 liegt der gleiche Sachverhalt vor. Mit Erstbescheid vom 2. September 2003 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von ATS 223.412.—angesetzt (anstelle der erklärten ATS 55.112.--). Die Einkommensteuernachforderung belief sich auf € 2.954,44. In der dagegen mit 18. September 2003 eingebrachten Berufung wurde inhaltlich auf das Rechtsmittel betreffend 2000 verwiesen. Das Finanzamt verzichtete für dieses Jahr auf die Herausgabe einer

Berufungsvorentscheidung und legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

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

Der damalige steuerliche Vertreter der Berufungswerberin reichte im April 2002 für die Jahre 1999 und 2000 beim Finanzamt Salzburg-Stadt Abgabenerklärungen ein. In der Beilage dazu führte er aus, dass mit Wirksamkeit 1.10.1999 ein befristeter Mietvertrag, längstens auf vier Monate, über eine bisher eigengenutzte Wohnung, abgeschlossen wurde. In Missachtung der vertraglichen Vereinbarung habe der Mieter die Wohnung jedoch nicht geräumt. Eine steuerlich relevante Vermietung und Verpachtung sei zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt gewesen.

In seiner Überschussermittlung ermittelte der Steuerberater für das Jahr 2000 einen Einnahmenüberschuss von ATS 77.525.--, unter den Werbungskosten wurden an Abschreibung Gebäude ATS 88.500.—und an Abschreibung Einrichtung ATS 100.000.— angesetzt.

Das Finanzamt führte in der Folge vor Ort eine Nachschau gem. § 144 BAO durch. Dabei wurde festgestellt, dass die Wohnung von 10/1999 bis 01/2001 vermietet wurde. Der Erhebungsdienst hielt fest, dass sich bis auf einen Tisch, der erst nach Beendigung des Mietverhältnisses angeschafft wurde, sowie einem Bett, einer Ledergarnitur und einfachen Bücherregalen, nur Antiquitäten in der Wohnung befanden. Der Wert der neuwertigen Möbel inklusive Küche wurde seitens des Prüfungsorgans mit ATS 200.000.--- geschätzt. Bei einer angenommenen zehnjährigen Nutzungsdauer wurde die Jahres-AfA mit ATS 20.000.— ermittelt.

Das Prüfungsorgan hielt weiters fest, dass das vermietete Objekt nicht im Eigentum der Abgabepflichtigen stehe und daher eine Abschreibung auf das Gebäude nicht geltend gemacht werden könne.

Diese Feststellungen wurden der nunmehrigen Berufungswerberin zur Kenntnis gebracht, die mit 19.6.2002 datierte Niederschrift hat sie eigenhändig unterfertigt.

Das Finanzamt folgte diesen Prüfungsfeststellungen und führte die Veranlagungen der Jahre 2000 und 2001 auf der Grundlage des Prüfungsergebnisses durch.

Strittig ist, ob das Finanzamt zurecht die Aufwendungen für Gebäude-AfA in Höhe von jährlich ATS 88.500.—und AfA für Einrichtungsgegenstände von jährlich ATS 100.000.—nicht anerkannt hat.

Nach § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung der Nutzung.

Im vorliegenden Fall war die Bw. im Zeitraum der Vermietung der Wohnung nicht (mehr) Eigentümerin der Liegenschaft. Sie hat nach der Aktenlage ihren Liegenschaftsanteil mit Übergabsvertrag vom 27. Dezember 1996 an ihre beiden Kinder abgetreten. Nach dem Vertragsinhalt erfolgte diese Abtretung zusammen mit allen selbstständigen und unselbstständigen Bestandteilen und den darin befindlichen Einrichtungsgegenständen. Der Bw. wurde zwar ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, das allerdings erst nach Ableben des Zweitversterbenden (ihrer Eltern, den Ehegatten Th.) zum Tragen kommt. Diese Voraussetzung war im berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht eingetreten. Damit hatte die Berufungswerberin nicht die Stellung einer Fruchtnießerin an der Liegenschaft. Vielmehr wurde nur geduldet, dass die gegenständliche Wohnung von ihr genutzt und (vorübergehend) an einen Dritten vermietet wird. Aus dieser rechtlichen Stellung kann keine Berechtigung zum AfA-Abzug abgeleitet werden, da die Bw. nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft und des Inventars angesehen werden kann.

Zur AfA berechtigt ist nur der wirtschaftliche Eigentümer, er hat wirtschaftlich die Nutzung zu tragen (VwGH 15.3.1988, 88/14/0009). In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen. Nach Lehre und Rechtsprechung ist wirtschaftlicher Eigentümer derjenige, der gewillt ist, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten und der zugleich entschlossen ist, den rechtlichen Inhalt des Eigentumsrechts unter Ausschließung jeder anderen Person für sich auszuschöpfen (Doralt EStG, RZ 111 zu § 2).

Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die mit dem Eigentum verbundenen positiven Befugnisse, wie Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer ausschließen kann (VwGH 18.12.1997, 96/15/0151). Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (VwGH 29.6.1982, 81/14/93).

Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Berufungsfall nicht vor. Hier wurde die Wohnung von den zivilrechtlichen Eigentümern einem anderen, nämlich der Bw., unentgeltlich

zur Einkünftezielung überlassen. Wird aber ein Wirtschaftsgut einem Anderen unentgeltlich zur Einkünftezielung überlassen, ohne dass es zu einer Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums kommt, so steht die AfA weder dem Eigentümer noch dem Nutzungsberechtigten zu (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Die in der Berufung bzw. im Vorlageantrag vorgebrachten Argumente sind bei dieser Rechtslage nicht ausreichend um die Bw. als wirtschaftliche Eigentümerin ansehen zu können. So ist es für die hier relevante Frage nicht entscheidend, ob die Berufungswerberin gegenüber der Mieterin als Eigentümerin aufgetreten ist. Dass ein verbüchertes Belastungs- und Veräußerungsverbot bestanden hat, wird von der Abgabenbehörde ebenso wenig bestritten wie das Anwartschaftsrecht auf ein lebenslanges Nutzungsrecht.

Allerdings stand dem Fruchtgenussrecht der Bw. in den betreffenden Jahren ein vorrangiges Fruchtgenussrecht ihrer Eltern gegenüber. Dieses Recht bezieht sich nach dem Vertragswortlaut auf die gesamte Liegenschaft und steht dem Überlebenden der Ehegatten Th. ungeschmälert alleine zu. Die Bw. hatte lediglich die Zustimmung der Fruchtgenussberechtigten, die Früchte der (nur kurzfristig beabsichtigten) Vermietung selbst zu ziehen. Damit ist sie aber nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer geworden.

Erfolgt die unentgeltliche Nutzung fremder Wirtschaftsgüter ohne Rechtsanspruch, dann liegt nach der Rechtsprechung nichtabzugsfähiger Drittaufwand vor. Zugewendet wird in diesem Fall nur das Recht (Nutzung), nicht jedoch die Sache selbst. Der Wertverzehr der Sache selbst kann daher dem Nutzenden (der Berufungswerberin) nicht zugerechnet werden.

Zur strittigen AfA für Einrichtungsgegenstände ist schließlich festzuhalten, dass die Wohnung am 20.Juni 2002 vom Erhebungsorgan des Finanzamtes besichtigt wurde und dabei die obigen Feststellungen getroffen wurden. Abgesehen von den im Bericht namentlich angeführten neuwertigen Einrichtungsgegenständen, haben sich in der vermieteten Wohnung nur Antiquitäten befunden. Diese Feststellung deckt sich im Übrigen auch mit der Inventarliste, die mit der Berufung vorgelegt wurde. Auch nach diese Liste sind fast alle angeführten Gegenstände als Antiquitäten einzustufen.

Aus einer Angemessenheitsprüfung im Sinne des § 20 EStG kann über die Qualifikation eines Wirtschaftsgutes als Antiquität in Bezug auf eine Absetzung für Abnutzung nicht abgeleitet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof behandelt Antiquitäten grundsätzlich als nicht absetzbar (E 24.9.1996, 94/13/0240). Nach dieser Entscheidung unterliegen auch Antiquitäten grundsätzlich einer technischen (physikalischen) Abnutzung. Diese vollzieht sich aber unter Bedachtnahme auf ihren historischen Wert und der damit verbundenen praktisch

unbegrenzten Bereitschaft zur werterhaltenden Pflege in so großen Zeiträumen und ist dementsprechend im jeweiligen Veranlagungszeitraum so geringfügig, dass sie steuerlich vernachlässigt werden kann. Erleiden sie durch unsachgemäße Behandlung oder Beschädigung eine Werteinbuße, so ist dieser allenfalls im Wege der Herabsetzung auf den niedrigeren Teilwert bzw. durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen. Eine Teilwertabschreibung schließt die AfA im selben Wirtschaftsjahr aus.

Eine solche Teilwertabschreibung wurde von der Bw. jedoch nicht beantragt. Dazu kommt weiters, dass der mit der Bw. am 19.6.2002 aufgenommenen Niederschrift nicht entnommen werden kann, dass eine Reihe von Antiquitäten so stark beschädigt worden sein sollen, dass eine Reparatur nicht mehr möglich sei. Wenn es bei einer Nachschau des Finanzamtes um die Bemessungsgrundlage für die AfA geht, so wäre bei lebensnaher Würdigung doch wohl gerade der Umstand der massiven Beschädigung von Einrichtungsgegenständen von der Abgabepflichtigen vorgebracht worden. Dies wurde aber nicht getan. Erst im Vorlageantrag wurde dieser Umstand eingewendet, ohne einen Nachweis für die Richtigkeit dieser Behauptung zu erbringen.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, am 2. Dezember 2009