



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Josef Walch, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe stellen sich wie folgt dar:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe in Euro
2001	zu versteuerndes Einkommen	256.800 S	Einkommensteuer	2.725,27 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind auch den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung.

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

Die Bw. bezog im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus verschiedenen Pensionen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig ist die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten in Höhe von 39.220,00 S für Substanzabgeltung im Rahmen der Vermietung eines Mietwohngrundstückes in St.Magdalena.

Mit Übergabevertrag vom 14. November 2000 wurde im Hinblick auf die gegenständliche von der Bw. vermietete Liegenschaft unter Anderem Folgendes festgelegt:

1.

Die Bw. sei Alleineigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft mit dem sich darauf befindlichen Mietwohnhaus.

2.

Die Bw. übergebe diese Liegenschaft je zur Hälfte an ihren Sohn und ihre Schwiegertochter samt allen Rechten und Pflichten sowie allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, insbesondere auch das sich darauf befindliche Mietwohnhaus.

3.

Als Gegenleistung für diese Übergabe bedinge sich die Bw. auf Lebenszeit unter anderem folgendes unentgeltliches Recht aus:

b.

Ob der gegenständlichen Liegenschaft die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich des gesamten in der Einlagezahl befindlichen Grundstückes, insbesondere mit dem darauf befindlichen Mietwohnhaus samt dem zu diesem Haus gehörigen Hausgarten.

Solange dieses Fruchtgenussrecht bestehe, hätte die Bw. alle Aufwendungen, wie insbesondere jegliche Betriebskosten, Versicherungsprämien und insbesondere sämtliche

Instandhaltungskosten der gesamten Liegenschaft, das darauf befindlichen Gebäudes und aller sonstigen baulichen Anlagen sowie die Aufwendungen für den Erhalt und die Pflege des Hausgartens zu tragen.

5.

Die Übernahme und Übergabe erfolge am 1. Oktober 2000.

10.

Über Verlangen der Bw. würden sich die Übernehmer verpflichten, das Übergabsobjekt ohne Zustimmung der Bw. weder zu veräußern, noch zu belasten. Die Vertragsparteien würden die Grundbuchsicherstellung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotens beim Vertragsobjekt vereinbaren.

In der als Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das gegenständliche Vermietungsobjekt scheint ein Werbungskostenbetrag von 39.220,00 S für Substanzabgeltung auf. In Summe ergebe sich diesbezüglich ein Einnahmenüberschuss von 170.244,34 S als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 17. Februar 2003 wurde obige Substanzabgeltung nicht als abzugsfähig anerkannt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in Summe mit 237.860,00 S festgesetzt.

Dies mit der Begründung, dass laut Übergabevertrag keine Verpflichtung für die Zahlung einer Substanzabgeltung vorliege.

Binnen offener Frist wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingebracht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 würden unter der Randziffer 112 wie folgt vorsehen: Leiste im Falle eines Vorbehaltsfruchtgenusses der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, dann sei diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erziele eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenüberstehe.

Wie aus dem vorliegenden Jahresabschluss 2001 ersichtlich sei, sei eine Zahlung in Höhe von 39.220,00 S für Substanzabgeltung geleistet worden. Diese Zahlung sei daher beim

Fruchtnießer abzugsfähig.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 18. März 2003 wurde die Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, den Vertrag hinsichtlich der AfA-Abgeltung sowie den Zahlungsbeleg über die erfolgte Entrichtung des Betrages vorzulegen.

Mit Schreiben vom 10. April 2003 wurden folgende Unterlagen eingereicht:

1. Eine Vereinbarung datiert mit 30. Dezember 2000 zwischen der Übergeberin, der Bw. und den Übernehmern, ihrem Sohn und ihrer Schwiegertochter.

Diese besagt, dass im Hinblick darauf, dass die gegenständliche Liegenschaft auf Dauer des Fruchtgenussrechtes einer wirtschaftlichen Abnutzung unterliege vereinbart werde, dass die Bw. an die Eigentümer der Liegenschaft eine Abgeltung für diese Abnutzung (Substanzabgeltung) in Höhe von jährlich 39.220,00 S entrichte. Die Zahlungsverpflichtung erlösche mit dem Ableben der Fruchtgenussberechtigten. Zahlungsfrist sei jeweils der 31. Oktober des laufenden Jahres.

2. Die Kopie eines Überweisungsbeleges vom 12. Oktober 2001 über 39.220,00 S von der Bw., titulierte mit "Zahlung für Substanzabgeltung".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dies wurde wie folgt begründet:

Mit Übergabevertrag vom 14. November 2000 hätte die Bw. das vermietete Objekt unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an ihren Sohn und ihre Schwiegertochter übergeben. In diesem Notariatsakt sei keine jährliche Zahlung für Substanzabgeltung vereinbart gewesen.

Als Nachweis für die als Werbungskosten aus V&V geltend gemachte Zahlung für Substanzabgeltung sei eine mit 30. Dezember 2000 datierte "Vereinbarung" zwischen Geschenkgeber und den Geschenknehmern vorgelegt worden, wonach sich die Bw. verpflichte, jährlich einen Betrag von 39.220,00 S als Substanzabgeltung für AfA an die Geschenknehmer zu entrichten.

Dies widerspreche jeglicher Lebenserfahrung und halte auch keinem Fremdvergleich stand, zumal im Übergabevertrag unter Punkt 7. angeführt sei, dass "die Vertragsparteien auf eine

Aufhebung oder Anfechtung dieses Vertrages aus welchem Grunde auch immer verzichten würden". Da in diesem Vertrag keinerlei Zahlungen für Substanzabgeltung vereinbart worden seien, stelle eine nachträgliche freiwillige Zahlung auch keinerlei Werbungskosten ("Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" dar und seien steuerlich nicht anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2003 wurde von der Bw. der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Am 7. Juli 2003 wurde diesem Antrag gefolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß den §§ 15 und 16 EStG 1988 anzusetzen.

Die Einkunftsquelle, gegenständlicher Vermietungsgegenstand, steht im zivilrechtlichen Eigentum je zur Hälfte des Sohnes und der Schwiegertochter der Bw.

Der Bw. steht jedoch das Fruchtgenussrecht zu.

Da die Bw. als bisherige Eigentümerin das Eigentum am Fruchtgenussobjekt den Übernehmern übertragen hat und sich selbst das Fruchtgenussrecht vorbehalten hat, handelt es sich um einen so genannten Vorbehaltsfruchtgenuss.

Der Fruchtgenuss wurde der Bw. unentgeltlich überlassen.

Es liegt ein so genannter Nettofruchtgenuss vor, da die Bw. nicht nur die Bruttoeinnahmen erhält, sondern auch (siehe Punkt 3.b. des Übergabevertrages) die mit der Fruchtgenuss Sache verbundenen Aufwendungen trägt.

Fraglich ist nun, wer die Folgen der Abnutzung des Fruchtgenussobjektes wirtschaftlich zu tragen hat.

Als wesentlich ist vorweg zu klären, wer wirtschaftlicher Eigentümer des Objektes ist.

Denn nur dieser ist grundsätzlich berechtigt, die Absetzung für Abnutzung geltend zu machen

(siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 29.6.1982, 82/14/0054, und vom 17.9.1986, 85/03/0015).

Nach obigem Judikat ist wirtschaftlicher Eigentümer einer Sache, wer über diese gleich einem Eigentümer schalten und walten kann, was nach dem Gesamtbild der Verhältnisse festzustellen ist.

Gemäß § 21 iVm § 24 BAO ist wirtschaftlicher Eigentümer derjenige, der die Herrschaft über den Gegenstand gleich einem Eigentümer ausübt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 18.12.1989, 88/15/0114) ist dies die Person, die auf Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben im Stande ist und andere von der Verfügungsmacht und der Nutzung ausschließen kann.

Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 12.2.1986, 84/13/0034) wird dann anzunehmen sein, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) ausüben kann und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann.

Das Fruchtgenussrecht gemäß ABGB ist in keinster Weise eingeschränkt worden. Im Gegenteil, die Bw. wurde in Punkt 3.b. des Übergabevertrages verpflichtet, sämtliche Instandhaltungskosten der gesamten Liegenschaft und des darauf befindlichen Gebäudes zu tragen.

Die Erhaltungspflicht ist demnach nicht durch die erzielten Erträge im Hinblick auf die Höhe der Investitionen beschränkt und daher im Vergleich zum "einfachen" Fruchtgenussrecht nach § 513 ABGB (siehe auch die Entscheidung des OGH vom 10.1.1989, 4 Ob 506/89) umfangreicher.

Zusätzlich zu den positiven Befugnissen am Fruchtgenussobjekt, wie etwa dem Ge- und Verbrauch und der Veränderung, ist in Punkt 10. des Übergabevertrages auch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bw. festgelegt.

Somit ist die Bw. befugt, auch den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes auszuüben. Ohne ihre Zustimmung kann die Liegenschaft weder belastet, noch veräußert werden. Die

zivilrechtlichen Eigentümer können folglich nicht über das Fruchtgenussobjekt verfügen. Die Bw. übt daher die tatsächliche Herrschaftsmacht aus und kann andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung ausschließen (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 20.11.1990, 90/14//0139).

Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die Position der Bw. der eines wirtschaftlichen Eigentümers gleichzusetzen, weshalb ihr auch der Abzug der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten zusteht.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 29. September 2003