

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, vertreten durch Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand u. SteuerberatungsgesmbH, 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, über die Beschwerde vom 10. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes r vom 21. Juni 2012, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 21. Juni 2012 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Eheleuten d jeweils zur Hälfte entsprechend ihrem Eigentumsanteil an einer von ihnen vermieteten Wohnung in r zugerechnet bzw. das Fruchtgenussvereinbarung von h am Hälfteigentum ihres Gatten steuerlich nicht anerkannt.

In der Bescheidebegründung wird ausgeführt, dass mit Schreiben der steuerlichen Vertretung, eingelangt am 17. Februar 2012, mitgeteilt worden sei, dass die Vermietungsgemeinschaft ab 31. Dezember 2009 nicht mehr bestehe, da b das Fruchtgenussrecht von c eingeräumt worden sei. Am 22. Februar 2012 sei die schriftliche Fassung vom 8. Juli 2010 über die am 29. Dezember 2009 mündlich getroffene Vereinbarung vorgelegt worden, aus welcher hervorgehe, dass das Fruchtgenussrecht für den Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2014 eingeräumt worden sei und ohne gesonderte Kündigung enden würde. Zusätzlich sei eine Vereinbarung vom 14. Februar 2012 vorgelegt worden, in welcher Frau d die Option zur Verlängerung der Fruchtgenussvereinbarung bis zum 7. Juli 2010 eingeräumt worden sei. Das Fruchtgenussrecht werde steuerlich nicht anerkannt, da die erste Vereinbarung nur auf einen fünfjährigen Zeitraum und mit der zweiten erst im Jahr 2012 abgeschlossenen Vereinbarung lediglich ein Optionsrecht auf Verlängerung auf 10 Jahre eingeräumt

worden sei. Eine bindende Vereinbarung sei somit nur für fünf Jahre gegeben. Zudem sei dem Prinzip der Publizität sowie dem Rückwirkungsverbot nicht entsprochen worden, da die Fruchtgenussvereinbarung (rückwirkend ab 1. Jänner 2010) erst im Juli 2010 schriftlich festgehalten worden sei und somit für Dritte erkennbar gewesen wäre, wobei die Bekanntgabe an das zuständige Finanzamt erst im Februar 2012 erfolgt sei. Die Aufteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolge demzufolge auf die beiden Miteigentümer im Eigentumsverhältnis 50:50.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Eheleute d überein gekommen seien, dass die Ehegattin wegen der zeitlichen Ressourcen, die ihr zur Verfügung stünden, wegen der tatsächlichen Intentionen die Vermietung selbst zu betreuen und damit ein eigenes Einkommen zu erwirtschaften, nach 2009 die alleinige Bewirtschaftung übernommen habe. Dieser Umstand sei allen Mietern bekanntgegeben worden. Durch eine Erstberatung der VEV in der Steuerkanzlei des nunmehrigen Vertreters sei die Familie d darauf aufmerksam gemacht worden, dass die Notwendigkeit bestehe, die getroffene Vereinbarung öffentlichkeitswirksam in Schriftform zu fassen und auch über einen nicht unbedeutend kurzen Zeitraum hinweg aufrecht zu lassen. Es sei daher im Juli 2010 die schriftliche Fassung der Fruchtgenussrechtsvereinbarung erstellt worden. Es sei davon Abstand genommen worden, die Vereinbarung rückzudatieren und daher sei erst nach der steuerlichen Beratung die schriftliche Fassung an das Finanzamt q zur Gebührenbemessung übermittelt worden, wobei die Anzeige am 9. Juli 2012 vom Finanzamt q zur Kenntnis genommen worden sei. Auch ein kürzerer Zeitraum als 10 Jahre müsse nicht per se unzureichend sein. Die Fruchtgenussberechtigte habe mit aller Deutlichkeit das Vorliegen dieser Vereinbarung nach außen zum Ausdruck gebracht, indem alle Mieter darüber informiert worden seien, dass ab 1. Jänner 2010 nur mehr die Fruchtgenussberechtigte als Empfängerin der Mieten, Zahlung mit schuldbefreiender Wirkung, auftrete. Auch sei die Verlängerungsoption dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden, durch welche Verlängerungsoption eine auf 10 Jahre fixierte Nutzungsmöglichkeit eingeräumt worden wäre. Auch wären diese Vereinbarungen unter Familienfremden mit gleichem Inhalt abgeschlossen worden.

Die abweisende Berufungs(Beschwerde)Vorentscheidung des Finanzamtes vom 23. November 2012 wird im Wesentlichen damit begründet, dass die Vereinbarung vom 8. Juli 2010 auf fünf Jahre abgeschlossen worden sei, wobei von einer (einseitig ausübba- ren) Verlängerungsmöglichkeit durch die Fruchtgenussberechtigte keine Rede darin sei. Ebenfalls könne aus den vorliegenden Unterlagen abgeleitet werden, dass Kosten der anfallenden Aufwendungen - insbesondere Gebäuderenovierungen - durch die Fruchtgenussberechtigte wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert getragen würden. Nach § 511 habe der Fruchtnießer ein Recht auf den vollen, sowohl gewöhnlichen als auch ungewöhnlichen Ertrag. Als reiner Ertrag könne nach § 512 ABGB nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen verbleibe. Der Fruchtnießer müsse daher alle Lasten, welche zur Zeit der bewilligten Fruchtnießung mit der

dienstbaren Sache verbunden seien, somit auch die Zinsen der darauf eingetragenen Kapitalien übernehmen. Weiters wird in der BVE auf die ständige Rechtsprechung hinsichtlich von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen verwiesen und der Schluss daraus gezogen, dass ein Fremder nicht bereit wäre, die Kosten von Reparaturen bzw. Instandhaltungen, die von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer (Fruchtnießer) auferlegt würden, für eine Wohnung zu übernehmen, deren Nutzung zur Erzielung von Einkünften ihm nur für fünf Jahre möglich sei, in welcher Phase denkmöglich anfallende Aufwendungen jedoch durchaus über einen Zeitraum von zehn, fünfzehn oder noch mehr Jahre steuerlich zu verteilen wären. Abgesehen davon würden mündliche Vereinbarungen über die Nutzung von Grundstücken (Eigentumswohnungen) nicht dem Fremdverhaltensmaßstab entsprechen. Der zwischen den Eheleuten mit den Mietern geschlossene Mietvertrag sei exemplarisch für die ausschließliche Schriftform obligatorischer Vereinbarungen unter Fremden zur Beweissicherung. Ebenso unüblich sei die Verbuchung des Mietzinses auf dem gemeinsamen Konto bis zum 14. Juli 2010. Die Haltung, über eine kurze Vertragslaufzeit Gebühren (Kosten) einsparen zu wollen, entspreche ebenso wenig fremdüblichem Verhalten (unter Einbeziehung des dann gegebenen Interessensgegensatzes) wie jene, die Eintragung des Fruchtgenussrechtes aus "Kostengründen nicht durchzuführen". Die Frage, ob ein fremder Dritter diese Verpflichtungen für bloß fünf Jahre eingegangen wäre, wenn das wirtschaftliche Risiko durch den Fremdgenussberechtigten zu tragen sei, also Sanierungsmaßnahmen durch Mehrheitsbeschluss angeordnet, durchgeführt und auf die steuerlich zulässige Nutzungsdauer (beispielsweise 10 Jahre) abgeschrieben würden, aber nicht durch die Nutzungsdauer abgedeckt würden, weil die Laufzeit des Vertrages mit fünf Jahren im Sinne einer Kosten-Nutzen-Rechnung bemessen sei und es deshalb an einer wirtschaftlichen Absicherung fehle, sei negativ zu beantworten. Die steuerliche Anerkennung trete im anzustellenden Fremdverhaltensmaßstab jedoch im Zeitpunkt der Option (14. Februar 2012) ein.

Hiergegen wurde von den Bf. Berufung (Beschwerde) bzw. Vorlageantrag mit Datum 28. Dezember 2012 erhoben.

In dem Vorlageantrag wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen und ergänzend im Wesentlichen ausgeführt, dass c durch eine körperliche Behinderung etwas eingeschränkt sei. Daher sei er nicht nur bereit im Rahmen einer familienhaften Zusammenarbeit der Hälfteeigentümerin und Ehegattin die Bewirtschaftung zu überlassen, sondern sehe sich unabhängig vom Familienstatus bzw. verhältnismäßig zur "anderen Hälfte" der Notwendigkeit gegenüber, die Bewirtschaftung an sich durch andere Personen geregelt zu bekommen. Dies und die bereits vorgebrachten Fakten seien verantwortlich für den Fruchtgenussvertrag, nicht aber steuerliche Komponenten. Die vom Finanzamt wiedergegebenen Teile von gesetzlichen Bestimmungen und Erläuterungen würden bei genauerer Betrachtung ihre sachverhaltsmäßige Entsprechung im vorliegenden Fall haben. Die Aktivitäten in wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Hinsicht würden von Frau h gesteuert, die notwendigen Vorkehrungen seien getroffen worden. Es

werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Feststellung der Einkünfte 2010 erklärungsgemäß durchzuführen.

Beigefügt ist dem Vorlageantrag eine Bestätigung des Bundessozialamtes über eine Behinderung von c von 40 % ab 2009. Weiters eine Anhangvereinbarung vom 12. Oktober 2011 zum Mietvertrag vom 22. Dezember 2008, abgeschlossen zwischen den Eheleuten d und dem Ehepaar f, über den Mietgegenstand g; Pkt 10 Vertragsdauer; Pkt 7 Mietzins; Pkt 8 Kontoverbindung Vermieterin "Dauerauftrag auf Konto der Vermieterin h", unterschrieben von den Mietern und der "Vermieterin und Fruchtgenussberechtigten" i. Zudem eine Vereinbarung zwischen den Eheleuten d vom 14. Februar 2012, angezeigt beim Finanzamt am 20. Februar 2012, welche besagt, dass c am 8. Juli 2010 mit h eine Vereinbarung über ein Fruchtgenussrecht mit einer Laufzeit von 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2014, somit über fünf Jahre, abgeschlossen habe. Mit dieser nunmehrigen Vereinbarung räume c die Option zur Verlängerung dieser Fruchtgenussvereinbarung mit geänderten Vertragsbedingungen um weitere fünf Jahre, somit bis 7. Juli 2020 ein. Unter Pkt II wird festgelegt, dass c als Entgelt für das Fruchtgenussrecht jährlich einen Betrag in Höhe der um € 50,00 erhöhten Summe aus Abschreibungen (inkl. Instandsetzungen, verteilten Instandsetzungsaufwendungen) erhalte, Zinsen und Finanzierungsaufwendungen, öffentliche Abgaben und Versicherungen die auf den Vertragsgegenstand entfallen und dem Eigentümer vorgeschrieben würden. Das Entgelt für die Nutzung sei in einem Betrag vorzuschreiben und zur Zahlung auf ein von c bekannt zu gebendes Konto zu überweisen. Abschreibungen für (Hälfteanteil): 1.080,00; Finanzierungsaufwendungen: dzt 0,00; Sonstige Aufwendungen laut Vereinbarung: 200,00; zuzüglich: 50,00, insgesamt € 1.330,00/jährlich. Schließlich ist eine von den Eheleuten d und f unterschriebenes Schriftstück beigefügt, in welchem diese mit Datum 22. Oktober 2012 bestätigen, dass die Information, dass c seine Anteile der Miete an seine Gattin übertragen habe, sowie diese alleine für die Vermietung zuständig und diese Information den Eheleuten f am 1. Jänner 2010 weitergeleitet worden sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem - unbestrittenen - Sachverhalt aus:

Die Bf. sind Hälfteigentümer der vermieteten Eigentumswohnung in r.

In der zwischen den Bf. am 8. Juli 2010 abgeschlossenen schriftlichen Vereinbarung wurde von Herrn d gegen Entgeltzahlung (*"als Entgelt erhält er jährlich einen Betrag in Höhe von € 50,00 erhöhten Summe aus Abschreibungen, inkl. Instandsetzungen, verteilten Instandsetzungsaufwendungen, Zinsen und Finanzierungsaufwendungen sowie öffentlichen Abgaben und Versicherungen die auf den Vertragsgegenstand entfallen und dem Eigentümer direkt vorgeschrieben werden."*) der Ehegattin das Fruchtgenussrecht auf fünf Jahre, beginnend mit 1. Jänner 2010, eingeräumt. In der Vereinbarung vom 8. Juli 2010 ist unter Punkt III. *Dauer der Vereinbarung* festgehalten: *"Die Vereinbarung*

ist auf die Dauer von fünf Jahre abgeschlossen. Der Fruchtgenuss beginnt mit 01.01.2010 und endet somit, ohne dass es einer Kündigung bedarf, am 31.12.2014. Unbeschadet dieser Bestimmung ist eine Kündigung aus wichtigem Grund, insbesondere wegen Verletzung wesentlicher Vertragsbestimmungen aus diesem Verträge - auch von Seiten des Fruchtgenussgebers - möglich."

Eine Option auf Verlängerung der Vereinbarung um fünf Jahre durch einseitige Willenserklärung seitens der Fruchtgenussberechtigten wurde mit Datum 14. Februar 2012 vereinbart. Beide Vereinbarungen wurden dem Finanzamt am 9. Juli 2010 bzw. 20. Februar 2012 zur Vergebührung angezeigt.

Frau d hat als Vermieterin am 12. November 2011 den für die vermietete gemeinsame Eigentumswohnung bestehenden Mietvertrag vom 22. Dezember 2008 unter Neufestsetzung der Miete verlängert ("Anhangvereinbarung zum Mietvertrag vom 22. Dezember 2008").

Als Beweise hierzu wurde neben dieser Anhangvereinbarung zum Mietvertrag vom 22. Dezember 2008, welcher ebenfalls vorgelegt wurde, eine Bescheinigung des Bundessozialamtes über die 40 % Behinderung von Herrn d zumindest ab 2009, die schriftliche Vereinbarung betreffend Fruchtgenusseinräumung 8. Juli 2010, die Optionsvereinbarung vom 14. Februar 2012, sowie ein durch die Eheleute sowie die Mieter m am 22. Oktober 2012 gezeichnetes Schreiben, *"Bestätigung der Richtigkeit"*, des Inhaltes: *"Ab 01.01.2010 ist meine Gattin h alleine für die Vermietung zuständig, ich habe ihr meinen Anteil der Miete übertragen. Diese Information wurde am 01.01.2010 an die Fam. f weitergeleitet."*

Weiters wurden Kontoauszüge gelegt, aus denen hervorgeht, dass erstmals mit August 2010 die Miete auf ein alleiniges Konto von Frau d überwiesen wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Mietzahlungen auf das gemeinsame Konto der Eheleute gegangen.

Hierzu wird vom Bundesfinanzgericht ausgeführt:

Einkünfte sind nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt. Betreffend die Einräumung eines Fruchtgenusses ist unbestritten, dass der Fruchtnießer originäre Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 beziehen kann, jedoch ist dafür Voraussetzung, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung einer Einkunftsquelle darstellt. Entscheidend ist dabei allerdings nicht die Überlassung allein der Einkünfte, sondern die Frage, wer die Disposition zur Erzielung der Einkünfte zu treffen in der Lage ist. Eine Einkunftsquelle kann immer erst dann als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann. Der Fruchtgenussberechtigte muss auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt (allenfalls durch einen Bevollmächtigten) und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 25.1.1993, 92/15/0024).

Ebenfalls:

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Doralt/Toifl, EStG¹⁴ § 2 Tz 142 unter Hinweis auf Ruppe, in: Tipke, Einkunftsquellen, 18, und VwGH 20.09.1988, 87/14/0167).

Im Zusammenhang mit Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, dass Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG die Übertragung der Einkunftsquelle ist (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die "Einkünfte" im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte stellt in diesem Fall lediglich steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065, mwN).

Damit eine Einkunftsquelle als überlassen in diesem Sinne angesehen werden kann, muss der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; dazu gehört, dass der Fruchtgenussberechtigte die ihm gemäß § 512 und § 513 ABGB obliegenden Lasten im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen usw.) trägt (vgl. VwGH 27.01.2009, 2006/13/0166, mwN). Betreffend die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen, bedeutet dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiters, dass der Fruchtniesser den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat (bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen), (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtniesser trifft, er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist und die Mieten auf sein Konto überwiesen werden. Bei einem anteiligen Fruchtgenuss gilt dies sinngemäß, dh. in einem solchen Fall hat der Fruchtniesser den Bestandnehmern gegenüber bezüglich seines Anteiles (unter Anzeige der anteiligen Vertragsübernahme) als Bestandgeber aufzutreten (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Eine Eintragung im Grundbuch ist hingegen nicht Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer solchen Vereinbarung. Zwar entsteht das dingliche Recht auf Fruchtgenuss an Liegenschaften nach § 481 ABGB durch die Verbücherung (vgl. Hofmann, in: Rummel, ABGB3, § 509 Rz 1) und entspricht eine solche zivilrechtliche

Fruchtnießung im Sinne der §§ 509 ff ABGB an einem Bestandsobjekt grundsätzlich dem oben dargelegten Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. Es kann daraus, dass der Wille der Vertragsparteien nicht auf die Verbücherung gerichtet gewesen ist und nur ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet wird, aber nicht abgeleitet werden, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 1.6.2006, 2005/15/0089 und VwGH 31.3.2005, 2003/15/0100; ebenso UFS 6.11.2009, RV/0312-F/07, mwN).

Auch im österreichischen Einkommensteuerrecht sind nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 25.01.1993, 92/15/0024; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046; VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146; BFG 24.04.2014, RV/5100184/2012; BFG 28.05.2014, RV/1100465/2012; UFS 13.01.2004, RV/0219-G/03; UFS 03.09.2013; RV/0990-L/12) auch dem bloß obligatorisch berechtigten Fruchtnießer die Einkünfte aus seiner Vermietung zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit hat, über die Einkunftsquelle maßgeblich zu disponieren.

Die Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten an einer Eigentumswohnung ist somit auch ohne Eintragung ins Grundbuch als obligatorisches Recht geeignet, dem Fruchtgenussberechtigten eigene Einkünfte aus Vermietung zu ermöglichen, wenn er selbst vermietet und das Unternehmerrisiko trägt.

Aufgrund der im Einkommensteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise genügt allerdings die bloß rechtliche Begründung der Fruchtnießung nicht; es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133, mwN). Maßgebend ist dabei, dass der Fruchtgenussberechtigte in der Lage ist, die Dispositionen zur Erzielung der Einkünfte selbst zu treffen. Nach der Verwaltungspraxis ist weiters erforderlich, dass der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position eingeräumt wird, wobei ein Zeitraum von zehn Jahren in der Regel als ausreichend angesehen werden kann (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 147).

Das Bundesfinanzgericht stellt betreffend die erforderliche Dauer der Bestellung des Fruchtgenusses fest, dass die in Rz 116 EStR vertretene Auffassung, wonach *„ein Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend angesehen werden kann“* vom Gericht nicht geteilt wird, da es sich lediglich um eine Verwaltungspraxis handelt, zumal aus der Rechtsprechung hervorgeht, dass je nach Einzelfall auch eine kürzere Dauer als ausreichend angesehen werden kann.

Die Bf. sind nahe Angehörige im Sinne des Abgabenrechtes. Bei Vereinbarungen zwischen Ehegatten fehlt es an dem ansonsten zwischen fremden Vertragsparteien bestehenden Interessensgegensatz. Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0130) können daher für den Bereich des Steuerrechts vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 15. Lieferung, § 4 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Um dem - nicht als zivilrechtlichen Eigentümer geltenden - Fruchtgenussberechtigten die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft steuerlich zuzuordnen, ist es erforderlich, dass der Berechtigte - im vorliegenden Fall in Bezug auf die gemeinsame Eigentumswohnung - gleich einem wirtschaftlichen Eigentümer die Einnahmen aus der Bewirtschaftung erhält und auch alle mit der Erhaltung der Liegenschaft zusammenhängenden und von der Vermietungstätigkeit verursachten Kosten trägt.

Die entscheidende Bedeutung für die Beurteilung der Frage, ob ein Fruchtnießer die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte hat, muss daher dem Kriterium der rechtlich abgesicherten Position beigemessen werden. Dieses Kriterium kann nur als erfüllt angesehen werden, wenn dem Fruchtnießer die uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis über die strittige Einkunftsquelle eingeräumt wurde.

Die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis eines Fruchtnießers kann nach der dargestellten Rechtslage nur angenommen werden, wenn beide Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ vorliegen, nämlich einerseits die Bestellung des Fruchtgenusses für eine gewisse Zeit bei rechtlich abgesicherter Position und andererseits bei entsprechender Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse.

Das Vorliegen des geänderten Mietvertrages, in welchem Frau d als alleinige Vermieterin auftritt, spricht grundsätzlich für ihre Dispositionsbefugnis über Mietsache und -einkünfte, auch ist im Vertrag festgelegt, dass die Mietzinszahlungen auf das Konto von Frau d zu leisten sind. Nach außen hin als Vermieterin der Wohnung könnte Frau d jedenfalls ohnehin erst ab Eingang der Mieten, also ab August 2010, auf ihr alleiniges Konto angesehen werden, da bis zu diesem Zeitpunkt aufgrund der nicht eindeutigen klaren Mitteltrennung betreffend des gemeinsamen Bankkontos Ein- und Ausgänge nicht allein einem der beiden Kontoinhaber zugerechnet werden könnten. Wird einem Fremden ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, werden beide beteiligte Parteien naturgemäß dafür Sorge tragen, dass eine getrennte Kontengebarung vorliegt und die Kontobewegungen klar nachvollziehbar sind.

Nach überzeugter Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt jedoch eine rechtlich abgesicherte Position für eine bestimmte Zeit von Frau d im Hinblick auf das bestehende Kündigungsrecht nicht vor. Das Kündigungsrecht, das "aus wichtigem Grund" jederzeit vor Ablauf der vereinbarten Dauer ausgeübt werden kann, steht nämlich einer auch nur mittelfristigen, sicheren Disposition der Fruchtnießerin betreffend das Objekt absolut entgegen.

Auch vermag die angeführte Optionsvereinbarung, die Frau d die Möglichkeit einräumt, durch ihre Willenserklärung die Fruchtgenussvereinbarung nach Ablauf von fünf Jahren um weitere fünf Jahre zu verlängern, ihre Position nicht nachhaltig zu stärken, verweist doch auch diese Vereinbarung auf die grundsätzlich jederzeitige Kündigungsmöglichkeit.

Kein Zweifel kann für das Bundesfinanzgericht daher darin bestehen, dass Frau d mit der schriftlichen Vereinbarung vom 9. Juli 2010 kein unwiderrufliches Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde. Der "Fruchtgenussbesteller" war berechtigt, zu jedem Zeitpunkt aus "wichtigem Grund" (zusätzlich noch bei Verletzung wesentlicher Vertragsbestimmungen) die Vereinbarung zu kündigen und seiner Ehegattin dadurch das Recht zur alleinigen Bewirtschaftung des Mietobjektes zu entziehen. Angesichts dieser sehr schwachen Rechtsposition der Ehegattin war jedenfalls rechtlich nicht abgesichert, dass sie die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten konnte.

Mit anderen Worten:

Im verfahrensgegenständlichen Jahr 2010 war das unbedingt notwendige Erfordernis der rechtlich abgesicherten Position über eine gewisse Dauer von Frau d somit keineswegs erfüllt, es hat für den Ehegatten jederzeit die Möglichkeit bestanden, bei allfällig ihm wichtigen unliebsamen Dispositionen seiner Ehegattin die Vereinbarung zu kündigen, weshalb der Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse keine entscheidungsrelevante Bedeutung mehr zukommt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass Herr d mit der gegenständlichen Gestaltung seiner Gattin lediglich Einkünfte überlassen hat und nicht eine Einkunftsquelle. Dabei handelt es sich aber um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung, die keine Zurechnungsänderung der Einkünfte zur Folge hat (vgl. UFS 25.3.2008, RV/0043-F/07; siehe auch Hofstätter/Reichel, EStG, § 2 Tz 7).

Somit führt die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes zum unzweifelhaften Ergebnis, dass die Versagung der steuerlichen Anerkennung des strittigen Fruchtgenussrechtes seitens des Finanzamtes zu Recht erfolgte. Weitere Ausführungen erübrigen sich aus verfahrensökonomischen Gründen, da weder die Herrn d etwas einschränkende 40% Invalidität, die ja keine Rechts- und Handlungsfähigkeit bedingte, noch weitere Überlegungen zur Fremdunüblichkeit irgendetwas an der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes zu ändern vermögen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, oben zitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Wie bereits ausgeführt, ist als Voraussetzung eine uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis des Fruchtnießers Voraussetzung für eine Anerkennung der streitgegenständlichen Vereinbarung. Diesbezüglich gibt es eine einheitliche Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 25.1.1993, 92/15/0024). Zudem wird auf die im Erkenntnis erwähnte weitere Rechtsprechung verwiesen.

Feldkirch, am 10. Jänner 2017