

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 02.04.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 09.01.2014, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2012 zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrenslauf

Mit Schreiben vom 23.11.2012 brachte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) bei der belangten Behörde folgende Mitteilung zur steuerlichen Beurteilung ein:

"Herr Bf., wohnhaft Adresse, geb. am Datum, überträgt seinem Enkelkind E, geb. am Datum, wohnhaft Adresse, die Nettoerträge seiner Beteiligungen an den Mietshäusern XY (nach Abzug aller Ausgaben und Abschreibungen) für mindestens 10 Jahre.

Die Erträge sind beim belangten Behörde zu versteuern.

Die Ertragszahlungen werden auf ein Sparbuch bei der Geldinstitut jedes Jahr einbezahlt.

D, wird für die Verwaltung dieser Zahlungen namhaft gemacht.

Eine entsprechende Genehmigung der Pflschaftsbehörde (Gericht) von Gerichtsstandort wird eingeholt.

Es handelt sich um die Vorwegnahme einer beabsichtigten zukünftigen Schenkung. Die Erträge sind für die Ausbildung von Herrn E zu verwenden."

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 09.01.2014 nahm die belangte Behörde die Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2012 zu gleichen Anteilen (jeweils 1.636,10 Euro) an den Bf., B, C und D vor.

In der Begründung wird angeführt, dass die Aufteilung an E erst im Jahr 2014 erfolgen könne, da das Fruchtgenussrecht erst ab 31.12.2013 laut Vertrag gültig sei.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. mit Schreiben vom 01.04.2014 Beschwerde mit der Begründung ein, dass seine Einkünfte an sein Enkelkind E geschenkt worden seien. Es sei dem Finanzamt bereits 2012 bekannt gewesen, dass die Mieteinnahmen des Bf. in Zukunft dem Enkelkind überlassen werden und diese für 2012 von der Hausverwaltung auf ein gesperrtes Sparbuch überwiesen worden seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.06.2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 09.07.2014 begehrte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Im Vorlageantrag wurde u.a. darauf hingewiesen, dass das Pflschaftsgericht den Beschluss gefasst habe, dass die Einkünfte ab dem Jahr 2012 dem E zufließen sollen.

Sachverhalt

Bei der Bf. handelt es sich um eine Hausgemeinschaft, die der Liegenschaftsvermietung nachgeht. An der Bf. sind zu gleichen Quoten beteiligt und sind diesen Personen die Erträge aus der Vermietung zu gleichen Anteilen zuzuordnen:

- Bf.
- B
- C
- D

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Einsichtnahme in den abgabenbehördlichen Veranlagungsakt, dem angefochtenen Bescheid und insbesondere (hinsichtlich Zeitpunkt der Einräumung und Umfang sowie Ausgestaltung des Nießbrauches durch den Bf.) aus dem Notariatsakt vom 19.11.2013 und dem Beschluss des Pflschaftsgerichts vom 01.07.2014.

Rechtslage

§ 188 Abs. 1 und 3 BAO lautet:

§ 188. (1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

§ 2 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

§ 2. (1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Erwägungen

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO).

Wem die Einkünfte zugerechnet werden, richtet sich nach den ertragsteuerrechtlichen Vorschriften (*Ritz*, BAO⁶, § 188 Rz 3).

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (VwGH 20.3.14, 2011/15/0174).

Für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer (siehe *Laudacher* in Jakom EStG¹¹ § 2 Rz 45) muss dieser am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten (VwGH 25.1.93, 92/15/0024). Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrechterhalten werden (vgl. VwGH 20.3.14, 2011/15/0174).

Für die Fruchtnießerung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet dies, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat - bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen -, dass (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt. Diese auf den vollen Fruchtgenuss an einem Bestandobjekt abgestellten Erwägungen gelten bei einem anteiligen Fruchtgenuss (an ideellen Anteilen des Objekts) sinngemäß (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Dass ein solches Auftreten des Fruchtnießers erfolgt sei, ist im verwaltungsgerichtlichen Verfahren weder behauptet, noch nachgewiesen worden.

Nach dem festgestellten Sachverhalt wurde dem im Streitjahr geborenen E das Fruchtgenussrecht an ideellen Miteigentumsanteilen an der streitgegenständlichen Liegenschaft für das Streitjahr 2012 erst mit ergänzendem Notariatsakt vom 16.05.2014 (durch das PflEGschaftsgericht mit Beschluss vom 01.07.2014 genehmigt) nachträglich eingeräumt. Ein Einfluss auf die Einkünfteerzielung durch den FruchtNießer und damit eine Übertragung der Einkunftsquelle auf denselben bereits im Streitjahr, ist daher auszuschließen.

Der FruchtNießer muss auch die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses tragen (z.B. Abgaben, Zinsen, Erhaltungsaufwendungen; vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; 20.3.14, 2011/15/0174). Im Schenkungsvertrag vom 19.11.2013 (der mit ergänzendem Notariatsakt vom 16.05.2014 nachträglich auf das Streitjahr erweitert wurde) ist festgehalten, dass dem Geschenknehmer lediglich die Erträge aus den Liegenschaftsanteilen zufallen sollen. Eine Beitragspflicht des Geschenknehmers, insbesondere zur Instandsetzung oder Erhaltung des Vertragsgegenstandes über die Erträge hinaus, wird ausdrücklich ausgeschlossen. Allfällige über die Erträge hinausgehende Aufwendungen auf die Vertragsliegenschaft werden vom Geschenkgeber getragen. Daraus ergibt sich, dass der FruchtNießer weder das wirtschaftliche Risiko noch, wie von der Rechtsprechung gefordert, alle anfallenden Kosten an dem bewirtschafteten Liegenschaftsanteil trägt. Auch aus diesem Grund kommt es nicht zu einer Zurechnung der Einkunftsquelle an den FruchtNießer.

Diese Einkünftezuordnung bleibt durch die am Ende des Streitjahres bei der belangten Behörde eingebrachte Mitteilung des Bf. unberührt. Zunächst ist dieser Mitteilung nicht zu entnehmen, ab wann sie gelten solle und spricht vor allem der Umstand, dass laut dem Notariatsakt vom 19.11.2013 die Erträge erst nach dem 31.12.2013 dem E zugerechnet werden sollen, gegen eine Wirksamkeit bereits im Streitjahr. Zum anderen kann dieser Mitteilung in noch viel geringerem Ausmaß, als den später erstellten Notariatsakten entnommen werden, dass es zu einer Übertragung der Einkunftsquelle gekommen wäre, welche die oben angeführten Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfüllen würde. Gegen eine Übertragung der Einkunftsquelle und für eine bloße Geldschenkung spricht auch die Zweckwidmung der Zuwendung, wonach die Erträge für die Ausbildung des bedachten Enkels zu verwenden sind. Wer nämlich selbst über eine Einkunftsquelle verfügt, kann in der Regel deren Erträge auch nach eigenem Gutdünken einsetzen.

Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung (VwGH 20.3.14, 2011/15/0174). Für diesen Umstand spricht nicht zuletzt auch die in der Beschwerde vom 01.04.2014 getroffene Formulierung, wonach lediglich die Einkünfte aus den Häusern geschenkt werden sollten.

Es war die Beschwerde daher spruchgemäß abzuweisen.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit nicht vor.

Wien, am 6. März 2019