

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des HR BF, Gde X, G-Gasse-xx, vertreten durch die XYZ Wirtschaftstreuhand u. Steuerberatung OG, Gd Y, L-Gasse-yy, über die Beschwerden vom 28. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, Gde X, S-Straße-xy, vom 18. Mai 2015 betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Beschwerdejahr ua. (wie auch seine Ehegattin FR BF) Hälfteigentümer einer Eigentumswohnung im Mehrfamilienhaus, Gde X, L-Straße-zz bzw. zza, konkret von 18/626 Anteilen B-LNR 31, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumseinheit W 9, an der 1.651 m² großen Liegenschaft EZab Grundbuch efgGDe, bestehend aus dem GStabc, und Alleineigentümer eines Lagers im Mehrparteienhaus, Gde X, N-Straße-ab, konkret von 304/2232 Anteilen B-LNR 23, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumseinheit GR 1 d, an der 718 m² großen Liegenschaft EZde Grundbuch ghjGDE, bestehend aus dem GStjkl.

In den dem Beschwerdejahr vorangegangenen Jahren erklärte er aus der Vermietung dieser Wohnung und dieses Lagers Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit "Benachrichtigung" vom 22. Februar 2013 gab der Bf. der Abgabenbehörde bekannt, dass er ab 1. Jänner 2013 hinsichtlich des oben bezeichneten Hälfteanteiles und des gegenständlichen Lagers seiner Ehegattin den entgeltlichen Fruchtgenuss übergeben habe.

Nach einer bei der Ehegattin des Bf. durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO (auf die diesbezügliche Niederschrift wird an dieser Stelle verwiesen) anerkannte die Abgabenbehörde - den Feststellungen des Prüfers folgend - diese Fruchtgenussvereinbarung steuerlich nicht an, setzte betreffend die Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnung mit Bescheid vom 18. Mai 2015 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO die diesbezüglichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2013 mit 5.375,09 € fest und teilte den Eheleuten BF jeweils die Hälfte dieser Einkünfte (je 2.687,54 €) zu. Gleichzeitig veranlagte es den Bf. mit Bescheiden vom selben Tag zur Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2013. Dabei rechnete die Abgabenbehörde - unter Außerachtlassung der strittigen Fruchtgenussvereinbarung - neben seinen (festgestellten) Einkünften aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung auch jene des in Rede stehenden Lagers (5.290,40 €) weiterhin dem Bf. zu und unterzog die das Lager betreffenden Mietumsätze (7.134,40 €) - unter Berücksichtigung von Vorsteuern iHv 192,05 € - der Umsatzsteuer (20%).

In den gegen diesen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2013 erhobenen Beschwerden vom 28. Mai 2015 wandte sich der Bf. gegen das Versagen der steuerlichen Wirksamkeit des vorliegenden (Zuwendungs-)Fruchtgenussvertrages; seine steuerliche Vertretung brachte dazu Folgendes (wörtlich) vor:

"" Fruchtgenussbestellung:

Herr HR BF übertrug seiner Ehefrau, FR BF, mit Wirkung 1. Jänner 2013 auf zeitlich unbestimmte Zeit jeweils das Fruchtgenussrecht an den zum damaligen Zeitpunkt in seinem Eigentum befindlichen Hälfte-Anteil an der Liegenschaft EZab, GB efgGDe (L-Straße-zza, Gde X), und an der Liegenschaft EZde, GB ghjGDE (N-Straße-ab, Gde X). Diese Vereinbarung über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes wurde dem zuständigen Finanzamt mit der Benachrichtigung vom 22. Februar 2013 schriftlich zur Kenntnis gebracht. Die Erklärung ist damit zum einen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen und lässt zum anderen hinsichtlich ihrer Ernsthaftigkeit und ihres Inhaltes keinerlei Zweifel bestehen, da aus ihr klar und eindeutig hervorgeht, dass Frau FR BF zur Fruchtnießung im Zusammenhang mit den maßgeblichen Bestandobjekten berechtigt ist. Den von der Rechtsprechung im Rahmen einer Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen herausgearbeiteten Kriterien der Publizität, Eindeutigkeit und Zweifelsfreiheit wurde damit auf jeden Fall ausreichend Rechnung getragen. Obwohl diese Kriterien in der Praxis als besondere tatbestandmäßige Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

von Angehörigenvereinbarungen angesehen werden, handelt es sich dabei in Wahrheit (lediglich) um Aussagen über die Beweislast für jene Fälle, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und über den Inhalt der in Frage stehenden Vereinbarung bestehen (vgl. Doralt/Ruppe Bd I¹¹ (2013), Tz 57, mwN auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung), was im gegenständlichen Fall, wie bereits oben dargelegt, explizit nicht anzunehmen ist.

Die in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 getroffene Behauptung, es sei hinsichtlich der Dauer des Fruchtgenussrechtes bei rechtlich abgesicherter Position keinerlei Vereinbarung getroffen worden, ist schlichtweg nicht richtig und letztlich auch nicht haltbar. Herr BF hat seiner Ehefrau vielmehr das Fruchtgenussrecht auf zeitlich unbestimmte Zeit - und somit dauerhaft auf Lebenszeit - eingeräumt, was aus der vorgelegten schriftlichen Erklärung eindeutig hervorgeht. Damit ist die Rechtsposition von Frau BF hinsichtlich des eingeräumten Fruchtgenusses jedenfalls rechtlich abgesichert. Deren Bestand wäre daher im Zivilrechtsweg anhand der vorliegenden Vereinbarung mittels zivilrechtlicher Feststellungsklage einklagbar.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Einkünfte aus einem Fruchtgenuss dem Fruchtnießer als eigene Einkünfte zuzurechnen (vgl. VwGH 25.6.1969, 1430/68). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist grundsätzlich derjenige, der die Möglichkeit hat, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Dabei ist die tatsächliche, nach außen hin in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge entscheidend. Danach kommt es wesentlich darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und damit über die Einkünfte disponieren kann, wobei die Disposition über die Einkünfte dem Fruchtnießer sowohl möglich als auch überlassen sein muss. Im Ergebnis kommt es also auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis hinsichtlich der relevanten Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern oder auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher Gründe" für eine vorgenommene rechtliche Gestaltung an (vgl. VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mwN).

Im vorliegenden Fall wurde Frau FR BF das Fruchtgenussrecht an den oben erwähnten Liegenschaften eingeräumt. Die daraus resultierende wirtschaftliche Dispositionsbefugnis hinsichtlich der vereinnahmten Mietentgelte ist Frau BF zweifelsfrei möglich und auch überlassen, da die Mieteinnahmen auf ein eigens hierfür eingerichtetes Bankkonto (Kontonummer: efghi-x-bank), über welches ausschließlich die Fruchtnießerin die Verfügungsberechtigung innehat, überwiesen werden. Diese Tatsache wurde auch in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 ausdrücklich festgehalten. Damit ist auch die Außenwirkung gegenüber den Mietern klar zum Ausdruck gebracht.

Eine weitere materielle Voraussetzung für die Hinzurechnung der maßgeblichen Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten ist, dass der Fruchtnießer auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten hinsichtlich der fremden Sache im Sinne des § 509 ABGB

unter Schonung der Substanz nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Dazu gehört vor allem, dass der Fruchtgenussberechtigte die mit der Fruchtgenusssache unmittelbar verbundenen Aufwendungen, wie etwa ein allfälliger Erhaltungsaufwand, Abgaben oder Hypothekarzinsen, wirtschaftlich zu tragen hat (vgl. zB VwGH 25.1.1993, 92/15/0024). Beim Fruchtnießer verbleibt im Ergebnis also (nur) der Nettoertrag - Einnahmen abzüglich Aufwendungen (Nettofruchtgenussrecht im Sinne des § 512 ABGB).

Auch diese Voraussetzung wird von Frau BF offensichtlich erfüllt. Sämtliche im Zusammenhang mit der Fruchtgenusssache anfallenden Aufwendungen werden über ein gemeinschaftliches Konto (Kontonummer: stuvw-x-bank) von Frau BF beglichen, an dem sie uneingeschränkt zeichnungsberechtigt ist. Mit der in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 von der Behörde vertretenen Ansicht, die Ausgaben würden aufgrund des Vorliegens eines gemeinschaftlichen Kontos ausschließlich von Herrn BF wirtschaftlich getragen, verkennt die Behörde den tatsächlichen Sachverhalt. In Wahrheit trägt Frau BF die mit dem Fruchtgenussgegenstand anfallenden Aufwendungen, sodass letztlich ein zugunsten von Frau BF eingeräumtes Nettofruchtgenussrecht im Sinne des § 512 ABGB vorliegt.

In der Niederschrift vom 23. Februar 2015 wird angemerkt, dass im Schenkungsvertrag vom 21. März 2014 das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten von Frau BF gelöscht wurde und in weiterer Folge ein Veräußerungsverbot zu Gunsten von Herrn BF eingetragen worden sei. Welchen Einfluss diese im Rahmen der Eigentumsübertragung auf die Kinder getroffenen Vereinbarungen auf das Fruchtgenussrecht von Frau BF haben soll, ist unergründlich. Jedenfalls vermag dieser Umstand die nach außen hin ausreichende und inhaltlich klare und eindeutige Bestellung des Fruchtgenussrechtes an den oben ausgewiesenen Liegenschaften zu Gunsten von Frau BF nicht in Zweifel zu ziehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar im Fehlen eines dem Fruchtnießer eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbotes ein potentiell Hindernis gesehen, dem Berechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers einzuräumen. Das bedeutet jedoch noch nicht, dass die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes allein dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers hätte verschaffen können (vgl. VwGH 29.6.1982, 82/14/0054 iVm VwGH 17.9.1986, 85/13/0015). Vielmehr ist als wirtschaftlicher Eigentümer derjenige anzusehen, der nach Abwägen aller Umstände im Einzelfall im Ergebnis sowohl die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums, wie zB der Gebrauch oder Verbrauch, auszuüben in der Lage ist als auch zugleich die negativen Eigenschaften des Eigentumsrechtes, nämlich der Ausschluss von der Einwirkung auf die (fremde) Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer - zumindest - auf Dauer der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0151)."

Mit Beschwerdeverentscheidung(en) vom 10. Juni 2015 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab (auf die diesbezügliche, ausführliche Begründung der Abgabenbehörde wird verwiesen).

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 25. Juni 2015 wurde in weiterer Folge ein Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht gestellt, womit die Beschwerden wiederum als unerledigt galten. Dabei begehrte sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und gab - nach Wiederholung der bereits im Beschwerdeschriftsatz dargestellten Sachverhaltsausführungen - rechtlich würdigend noch Nachstehendes (wörtlich) an:

""Als Fruchtgenuss wird allgemein hin das dingliche Recht verstanden, eine fremde Sache unter Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu genießen (§ 509 ABGB). Der FruchtNießer ist also zum einen berechtigt, die Sache in jeder Hinsicht zu nutzen, aber andererseits auch dazu verpflichtet, sie unter Anwendung ordentlicher Sorgfalt im Sinne des § 513 ABGB zu erhalten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Einkünfte aus einem Fruchtgenuss dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen (vgl. VwGH 25.6.1969, 1430/68). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist grundsätzlich derjenige, der die Möglichkeit hat, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. **Dabei ist die tatsächliche, nach außen hin in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich.** Danach kommt es wesentlich darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und damit über die Einkünfte disponieren kann, wobei die Disposition über die Einkünfte dem FruchtNießer sowohl möglich als auch tatsächlich überlassen sein muss. Im Ergebnis kommt es also auf die wirtschaftliche Dispositionsbeugnis hinsichtlich der relevanten Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern oder auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher Gründe" für eine vorgenommene rechtliche Gestaltung an (vgl. VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mwN).

Im vorliegenden Fall wurde Frau FR BF das Fruchtgenussrecht an den oben erwähnten Liegenschaften eingeräumt. Die daraus resultierende wirtschaftliche Dispositionsbefugnis hinsichtlich der vereinnahmten Mietentgelte ist Frau BF zweifelsfrei möglich und auch überlassen, da die Mieteinnahmen auf ein eigens hierfür eingerichtetes Bankkonto (Kontonummer: efghi-x-bank), über welches ausschließlich die FruchtNießerin die Verfügungsberechtigung innehat, überwiesen werden. Diese Tatsache wurde sowohl in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 als auch in der Beschwerdeverentscheidung vom 10. Juni 2015 ausdrücklich festgehalten.

Eine weitere materielle Voraussetzung für die Hinzurechnung der maßgeblichen Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten ist, dass der FruchtNießer auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten hinsichtlich der fremden Sache im Sinne des § 509 ABGB unter Schonung der Substanz nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. VwGH 4.3.1986,

85/14/0133). Die von der Finanzverwaltung in der Beschwerdeverentscheidung vom 10. Juni 2015 vorgebrachte Reklamation, es seien unmittelbar nach der Einräumung des Fruchtgenussrechtes keine neuen Bestandverträge abgeschlossen worden, genießt keinerlei für die Sachverhaltsbeurteilung maßgebliche Relevanz, da eine Kündigung bestehender Bestandverträge im betreffenden Zeitraum weder aus rechtlicher Sicht möglich bzw. zulässig war (vertragliche und gesetzliche Kündigungsfristen sind zu wahren) noch aus wirtschaftlicher Sicht sinnvoll erschien. Selbst die Finanzverwaltung anerkennt in der Beschwerdeverentscheidung, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Übernahme von bestehenden Bestandverträgen durch einen FruchtNießer, die **Vertragsübernahme zumindest den Mietern anzuzeigen ist** - was bereits - wie in der Niederschrift vom 23.

Februar 2015 festgehalten - auch vorgenommen wurde. Damit ist auf jeden Fall die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderte Außenwirkung der Fruchtgenussbestellung gegenüber den Mietern eindeutig und klar zum Ausdruck gebracht worden. Davon abgesehen, ist Frau FR BF jedenfalls in der Lage - insbesondere aufgrund des auf unbestimmte Zeit eingeräumten Fruchtgenussrechtes - auf die Einkunftserzielung Einfluss zu nehmen, indem sie etwa bestehende Bestandverhältnisse unter Einhaltung vertraglicher und gesetzlicher Kündigungsfristen aufkündet und neue Bestandverträge abschließt, was letztlich mit einer völlig freien Gestaltung hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeiten an der Fruchtgenusssache im Sinne der geforderten wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis des Fruchtnießers gleichzusetzen ist.

Ferner ist für die steuerliche Anerkennung einer Fruchtgenussbestellung erforderlich, dass der Fruchtgenussberechtigte die mit der Fruchtgenusssache unmittelbar verbundenen Aufwendungen, wie etwa ein allfälliger Erhaltungsaufwand, Abgaben oder Hypothekarzinsen, **wirtschaftlich zu tragen** hat (vgl. zB VwGH 25.1.1993, 92/15/0024). Beim Fruchtniesser verbleibt im Ergebnis also (nur) der Nettoertrag - Einnahmen abzüglich Aufwendungen (Nettofruchtgenussrecht im Sinne des § 512 ABGB). Auch diese Voraussetzung wird von Frau BF offensichtlich erfüllt. Sämtliche im Zusammenhang mit der Fruchtgenusssache anfallenden Aufwendungen werden über ein gemeinschaftliches Konto (Kontonummer: stuvw-x-bank) von Frau BF beglichen, an dem sie uneingeschränkt zeichnungsberechtigt ist. Mit der in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 und in der Beschwerdevorentscheidung vom 10. Juni 2015 von der Behörde vertretenen Ansicht, die Ausgaben würden aufgrund des Vorliegens eines gemeinschaftlichen Kontos ausschließlich von Herrn BF wirtschaftlich getragen, verkennt die Behörde den tatsächlichen Sachverhalt. In Wahrheit trägt Frau BF die mit dem Fruchtgenussgegenstand anfallenden Aufwendungen, sodass letztlich ein zugunsten von Frau BF eingeräumtes Nettofruchtgenussrecht im Sinne des § 512 ABGB vorliegt. Die Schlussfolgerung der Finanzverwaltung, auf dem angeführten Konto würden lediglich Zuflüsse eingehen, die Herrn BF wirtschaftlich zuzurechnen seien, weshalb anzunehmen sei, dass Herr BF und nicht Frau BF die mit der Fruchtgenusssache anfallenden Aufwendungen letztendlich wirtschaftlich zu tragen habe, greift mit Sicherheit zu kurz und ist von rein spekulativer Natur. Frau FR BF verfügt nicht nur über eine Zeichnungsberechtigung im Zusammenhang mit diesem Konto, sondern hat darüber hinaus - insbesondere aufgrund der aufrechten Ehe und der daraus resultierenden Unterhaltsverpflichtung von Herrn BF gegenüber seiner Ehefrau - auch einen aliquoten materiellrechtlichen Anspruch auf die dem Konto zufließenden Pensionseinkünfte ihres Ehegatten. Wenn also Frau BF mit der Fruchtgenusssache verbundene Aufwendungen von dieser Kontoverbindung begleicht, ist sie, und nicht ihr Ehegatte im Ergebnis mit den Aufwendungen wirtschaftlich belastet. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist schließlich keine besondere Gestaltungsform zu entnehmen, wie eine wirtschaftliche Kostentragung durch den Fruchtniesser im allgemeinen Geschäftsleben auszusehen hat. Mit der in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 getroffene, jegliche substanzielle Begründung missen lassende Feststellung, es sei hinsichtlich der Dauer des

Fruchtgenussrechtes bei rechtlich abgesicherter Position keinerlei Vereinbarung getroffen worden, beurteilt die zuständige Behörde den tatsächlichen Sachverhalt fehl. Herr BF hat seiner Ehefrau vielmehr das Fruchtgenussrecht auf zeitlich unbestimmte Zeit - und somit dauerhaft auf Lebenszeit - eingeräumt, was aus der vorgelegten schriftlichen Erklärung eindeutig hervorgeht. Damit ist die Rechtsposition von Frau BF hinsichtlich des eingeräumten Fruchtgenusses jedenfalls rechtlich abgesichert. Dessen Bestand wäre daher im Zivilrechtsweg anhand der vorliegenden Vereinbarung mittels zivilrechtlicher Feststellungsklage einklagbar. In der Beschwerdeentscheidung vom 10. Juni 2015 ändert die Finanzverwaltung ihre bisherige Ansicht hinsichtlich der Dauer der Fruchtgenussrechtseinräumung dahingehend, indem sie die Argumentation des Beschwerdeführers, es läge im gegenständlichen Fall eine Bestellung auf unbestimmte (lebenslange) Zeit vor, als nachvollziehbar anerkennt. Die Ansicht, dass die Beendigung der Fruchtgenussbestellung aufgrund nicht enthaltener Widerrufsbestimmungen wiederum jederzeit möglich sein soll und die Vereinbarung deshalb dem Grunde nach keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vorweisen könne, ist jedenfalls nicht nachzuvollziehen und, im Hinblick auf die auch für die Behörde als nachvollziehbar erachtete Tatsache, dass die Formulierung einer lebenslangen Rechtseinräumung garantiert, ein Widerspruch in sich selbst.

In der Niederschrift vom 23. Februar 2015 wird angemerkt, dass im Schenkungsvertrag vom 21. März 2014 das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten von Frau BF gelöscht wurde und in weiterer Folge ein Veräußerungsverbot zu Gunsten von Herrn BF eingetragen worden sei. Welchen Einfluss diese im Rahmen der Eigentumsübertragung auf die Kinder getroffenen Vereinbarung auf das Fruchtgenussrecht von Frau BF haben soll, ist unergründlich, da die unentgeltliche Liegenschaftsübertragung an die Kinder (vorwegerebrende Disposition der Eltern) keinen Einfluss auf den während der Zeit vor Ausübung elterlicher Disposition bestehenden Sachverhalt hat. Dieser Umstand vermag die nach außen hin ausreichende und inhaltlich klare und eindeutige Bestellung des Fruchtgenussrechtes an den oben ausgewiesenen Liegenschaften zu Gunsten von Frau BF nicht im Geringsten

in Zweifel zu ziehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar im Fehlen eines dem Fruchtnießer eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbotes ein potentiell Hindernis gesehen, dem Berechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers einzuräumen. Das bedeutet jedoch noch nicht, dass die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes allein dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers hätte verschaffen können (vgl. VwGH 29.6.1982, 82/14/0054 iVm VwGH 17.9.1986, 85/13/0015). Vielmehr ist als wirtschaftlicher Eigentümer derjenige anzusehen, der nach Abwägen aller Umstände im Einzelfall im Ergebnis sowohl die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums, wie zB der Gebrauch oder Verbrauch, auszuüben in der Lage ist als auch zugleich die negativen Eigenschaften des Eigentumsrechtes, nämlich der Ausschluss von der Einwirkung auf die (fremde) Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer - zumindest - auf Dauer der möglichen Nutzung geltend machen kann (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0151).

Die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung herausgebildeten Kriterien für die steuerliche Anerkennung einer Fruchtgenussbestellung (unter nahen Angehörigen) sind im Einzelfall von den Abgabepflichtigen mit Sicherheit nicht kumulativ zu erfüllen, sondern vielmehr im Rahmen einer Art "bewegten Systems" gegeneinander abzuwägen, um letztlich zweifelsfrei feststellen zu können, ob aus ertragsteuerlicher Sicht im Ergebnis (bloß) eine Übertragung von Einkünften und somit eine Zurechnung der Einkunftsquelle und der daraus resultierenden Einkünfte zum Fruchtgenussbesteller vorliegt oder ob letztlich in der Tat eine Übertragung der Einkunftsquelle stattgefunden hat und somit eine Zurechnung der relevanten Einkünfte zum Fruchtnießer vorzunehmen ist.

Nach Abwägung sämtlicher Umstände bei Beurteilung der daraus resultierenden gegebenen Sachlage hält die streitgegenständliche Vereinbarung auf jeden Fall dem der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des Bundesfinanzgerichts entsprechenden besonderen Publizitätserfordernis stand und Frau BF ist zweifelsfrei als wirtschaftliche Eigentümerin der oben angeführten Eigentumsobjekte anzusehen. Demzufolge sind die aus dem Zuwendungsfruchtgenuss resultierenden ertragsteuerlichen Einkünfte (weiterhin) Frau BF zuzurechnen, da mit der Fruchtgenussbestellung die Einkunftsquelle von Herrn BF auf seine Ehegattin rechtswirksam übertragen worden ist. Dabei ist es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ohne Belang, wie und weshalb die Einkunftsquelle übertragen worden ist.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft besteht schon überhaupt kein Zweifel, da ab dem Zeitpunkt der Fruchtgenussseinräumung einzig und allein Frau BF unternehmerisch nach außen in Erscheinung trat."

Das Finanzamt X legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im diesbezüglichen Vorlagebericht vom 21. Juli 2015 gab die Abgabenbehörde an, dass die Einräumung des Fruchtgenusses nicht anzuerkennen sei, da keine Änderung der Mietverträge erfolgt sei, die vorgelegten Rechnungen für Zeiträume ab Einräumung des Fruchtgenusses weiterhin auf den Bf. lauten würden, Aufwendungen weiterhin

vom Bf. getragen würden, die Dauer der Fruchtgenussseinräumung ungewiss sei, eine Widerrufsregel nicht enthalten sei und ein entgeltlicher Fruchtgenuss vereinbart, die Höhe des Entgeltes aber keiner Regelung zugeführt worden sei.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2019 zog der Bf. unter Verweis auf das Sachverhaltsvorbringen im Vorlageantrag vom 25. Juni 2015 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Streit besteht gegenständlich über die steuerliche Anerkennung der in Rede stehenden Fruchtgenussvereinbarung. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob dem Bf. (als Fruchtgenussgeber- bzw. besteller) oder seiner Ehegattin (als Fruchtgenussberechtigte

bzw. Fruchtnießerin) die Mieteinkünfte bzw. -umsätze des Jahres 2013 aus den mit einem entgeltlichen Fruchtgenuss behafteten Bestandsobjekten (Lager, Hälfteanteil-Eigentumswohnung) einkommen- und umsatzsteuerrechtlich zuzurechnen waren. Dabei ist auch zu prüfen, ob die zu Grunde liegende Vereinbarung den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht.

Sachverhaltsbezogen wird Folgendes festgestellt:

Der Bf. war im Beschwerdejahr ua. (wie auch seine Ehegattin FR BF) Hälfteigentümer einer Eigentumswohnung im Mehrfamilienhaus, Gde X, L-Straße-zz bzw. zza, konkret von 18/626 Anteilen B-LNR 31, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumseinheit W 9, an der 1.651 m² großen Liegenschaft EZab Grundbuch efgGDe, bestehend aus dem GStabc, und Alleineigentümer eines Lagers im Mehrparteienhaus, Gde X, N-Straße-ab, konkret von 304/2232 Anteilen B-LNR 23, verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumseinheit GR 1 d, an der 718 m² großen Liegenschaft EZde Grundbuch ghjGDE, bestehend aus dem GStjkl. Im Hinblick auf diese beiden Liegenschaften war jeweils zugunsten der Ehegattin des Bf. ein Veräußerungs- und Belastungsverbot grundbücherlich eingetragen (vgl. entsprechende Grundbuchauszüge).

Mit "Benachrichtigung" vom 22. Februar 2013 gab der Bf. der Abgabenbehörde bekannt, dass er ab 1. Jänner 2013 hinsichtlich des oben bezeichneten Hälfteanteiles (Wohnung TS) und des gegenständlichen Lagers (AS) seiner Ehegattin den entgeltlichen Fruchtgenuss übergeben habe.

Entsprechend den Feststellungen des Prüfers gibt es im Hinblick auf das in Rede stehende Fruchtgenussrecht keine weiteren vertraglichen Vereinbarungen; eine Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch erfolgte nicht, ebenso liegt ein entsprechender Notariatsakt nicht vor. Es erfolgte im Hinblick die oben bezeichneten Bestandsobjekte keine Änderung der bestehenden Mietverträge; den Mietern ist lediglich mündlich mitgeteilt worden, dass die Mieteinnahmen ab dem Jahr 2013 an die Ehegattin zu überweisen sind (von Seiten des Bf. wie auch in der BVE wird hingegen unstrittig davon ausgegangen, dass die Mieter von der Fruchtgenussbestellung informiert wurden). Die Mieteinnahmen wurden im Beschwerdejahr auf ein X-Bank-Konto (Nr. efghi), lautend (allein) auf die Ehegattin, überwiesen. Die die Vermietungen betreffenden Ausgaben wiederum wurden vom "gemeinsamen" X-Bank-Konto (Nr. stuvw), lautend auf den Bf. und mit Zeichnungsrecht der Ehegattin, auf welchem (nur) die laufenden Pensionszahlungen des Bf. eingegangen sind, beglichen; die diesbezüglich vorgelegten das Jahr 2013 betreffenden Rechnungen lauten allein auf den Bf. (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der Niederschrift über die Nachschau bei der Ehegattin des Bf.).

Mit Schenkungsverträgen vom 21. März 2014 übertrug der Bf. die in Rede stehenden Liegenschaften an seine Kinder (SO und TR BF). Die bislang zugunsten der Ehegattin des Bf. eingetragenen Belastungs- und Veräußerungsverbote wurden gelöscht und wurde

jeweils zugunsten des Bf. ein Veräußerungsverbot eingetragen (vgl. entsprechende Grundbuchauszüge). Entsprechend dem Schenkungsvertrag beigelegten Erklärungen blieb das gegenständliche Fruchtgenussrecht betreffend die Liegenschaft in AS (Lager) im Gegensatz zur Wohnung in TS aufrecht.

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Unter Fruchtgenuss (usus fructus) versteht man das dingliche (gegenüber jedermann wirkende) Recht, eine fremde Sache unter Schonung der Substanz zu nutzen (§ 509 ABGB - Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch). Es ist darunter eine Personaldienstbarkeit zu verstehen, welche grundsätzlich mit dem Tod des Fruchtnießers (Fruchtgenussberechtigten) erlischt. Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entsteht durch die Verbücherung (§ 481 ABGB). Daher muss der übereinstimmende Parteiwille auf die Verbücherung gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen (vgl. Hofmann in Rummel³, § 509 Rz 1). Allerdings kann aus dem Umstand, dass der Wille der Vertragsparteien nicht auf die Verbücherung gerichtet gewesen ist und damit vorerst nur ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet wurde, nicht abgeleitet werden, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommen könnte (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 31.3.2005, 2003/15/0100; VwGH 1.6.2006, 2005/15/0089; siehe zB auch UFS 6.11.2009, RV/0312-F/07; BFG 29.4.2016, RV/5100528/2013, mwN).

Der Fruchtnießer kann die Sache in jeder Hinsicht nutzen (zB auch vermieten), ist verpflichtet, diese nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung gemäß § 513 ABGB zu erhalten und kann sich mit der Servitutenklage schützen. Nach § 511 ABGB steht ihm der volle Ertrag einschließlich Zubehör und Zuwachs zu. Die Auslagen hat er bis zur Höhe der Erträge zu übernehmen (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2018, § 2 Tz 43).

Wirtschaftlich gesehen ermöglicht das Fruchtgenussrecht oder ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht eine Trennung von Eigentum an Wirtschaftsgütern und deren Fruchtziehung. Bleibt dabei zivilrechtlich das Eigentum an der dienstbaren Sache selbst beim Fruchtgenussbesteller zurück, handelt es sich um einen Zuwendungsfruchtgenuss.

Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 und 3 EStG 1988 sind nach Lehre und Rechtsprechung demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt ist dabei derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 142, mwN).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind zwar grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen; in bestimmten Fällen können sie aber auch dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zugerechnet werden. In diesem Sinne 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 1988 die Übertragung der Einkunftsquelle ist (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174). Ist dies der Fall, dann sind dem Fruchtnießer die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es ohne Belang ist, wie und warum (freiwillig, in Erfüllung einer Unterhaltspflicht, unentgeltlich) ihm die Einkunftsquelle übertragen wird. Wird eine Einkunftsquelle hingegen 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, mit Verweis auf VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind nach Lehre und Rechtsprechung demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, der am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet, wobei maßgeblich die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge ist. Für die Zurechnung von Einkünften ist nicht die Überlassung allein der Einkünfte oder der Beweggrund für die Einräumung eines Nutzungsrechtes entscheidend, vielmehr 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, während die rechtliche Gestaltung nur maßgebend ist, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. zB VwGH 29.11.2006, 2002/13/0189; VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; siehe auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 2 Tz 81).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind sohin im Regelfall demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung befugt ist (vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 157). Allerdings bewirken bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte grundsätzlich nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer das Nutzungsrecht an der belasteten Sache verliert. Hierzu müssen besondere Umstände hinzukommen, aufgrund welcher der Nutzungsberechtigte wie ein Eigentümer schalten und walten kann. Nach der Verwaltungspraxis muss das Nutzungsrecht für einen gewissen Zeitraum in rechtlich abgesicherter Position eingeräumt werden (vgl. dazu auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 2 Tz 76; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Rz 147).

Für die Fruchtnießung 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 (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; siehe auch Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 147).

In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechts an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung oder eines dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnlichen, obligatorischen Rechtes. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (vgl. dazu zB auch VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; UFS 6.11.2009, RV/0312-F/07).

Wenn die Einkünfte dem (lediglich obligatorisch berechtigten) Fruchtnießer zugerechnet werden sollen, muss nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im Außenauftritt **zweifelsfrei** der Fruchtnießer als Marktteilnehmer unter Ausübung der mit einem Bestandsvertrag immanenten Rechten und Pflichten in Erscheinung treten (vgl. dazu Gerald Moser, Die Ausgestaltung von Fruchtgenussrechten im Immobilienbereich und deren steuerrechtliche Anerkennung, taxlex 2014, S 408 ff).

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes zwischen nahen Angehörigen hat den von der Judikatur entwickelten Grundsätzen zu entsprechen. Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und
- auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139). Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 2 Tz 160). Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausführt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Abgesehen davon, dass der Verwaltungsgerichtshof verschiedentlich die Auffassung vertritt, dass sich die Zurechnung der Leistung im Umsatzsteuerrecht nach denselben Grundsätzen wie die Zurechnung der Einkünfte im Einkommensteuerrecht richtet, sind Leistungen umsatzsteuerlich idR jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses). Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tzen 254 ff).

Sachfragen, wem Einkünfte zuzurechnen sind bzw. ob die Unternehmerposition übertragen wurde und ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, sind auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfragen.

Im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 167 Tzen 6 ff).

Im konkreten Fall kann nicht davon ausgegangen werden, dass die (zwar obligatorisch berechnete) Fruchtnießerin (die Ehegattin des Bf.) das Nutzungsrecht aus einer *hinreichend* (rechtlich) abgesicherten Position wahrnehmen konnte; die behauptete Vereinbarung wurde weder durch die Mitwirkung eines Notars mit der besonderen Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde ausgestattet noch wurde das vereinbarte Fruchtgenussrecht im Grundbuch (in diesem Zusammenhang wird auf die weitreichende Wirkung von Grundbucheinträgen verwiesen) eingetragen. Schritte, die der Fruchtnießerin gerade zur Vermeidung zukünftiger Streitfälle erhöhte Rechtssicherheit geboten hätten, wurden damit nicht gesetzt; vielmehr deutet die gewählte Vorgehensweise darauf hin, dass die Ehegattin des Bf. in keine besonders starke rechtliche Position

versetzt werden sollte. Gegen das Vorliegen einer rechtlich abgesicherten Position spricht überdies, dass keine Kündigungsverzichtse bzw. Kündigungsstermine und -fristen vereinbart wurden und die dadurch bei unbefristeten Dauerschuldverhältnissen zur Anwendung kommenden dispositiven Regelungen des ABGB eine ordentliche (auch grundlose) Kündigung zulassen (siehe dazu zB BFG 6.3.2017, RV/6100496/2011).

Auch wenn, wie von Seiten des Bf. vorgebracht wurde, die Mieter der gegenständlichen Liegenschaften von der Fruchtgenussbestellung informiert (in diesem Zusammenhang war zu berücksichtigen, dass entsprechend den Feststellungen des Prüfers im Rahmen der oben bezeichneten Nachschau den Mietern *lediglich* mündlich mitgeteilt wurde, dass die Mieteinnahmen ab dem Jahr 2013 an die Ehegattin zu überweisen sind; dazu sei bemerkt, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung einer früher und zeitnäher getätigten Aussage in der Regel höherer Wahrheitsgehalt zukommt als einer späteren, abweichenden Aussage) und die Mieteinnahmen im Beschwerdejahr auf ein (allein) auf die Ehegattin lautendes Bankkonto überwiesen wurden, wurden doch die bestehenden Mietverträge nicht entsprechend abgeändert und ist noch von keiner Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung bzw. von keiner ausreichenden Unternehmerinitiative auszugehen, wenn bloß bereits abgeschlossene, bestehende Mietverträge aufrechterhalten werden (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0012; VwGH 29.6.2017, Ra 2015/15/0052). Ist (bei bereits vermieteten Objekten) die Einnahmenseite nicht disponibel, kann eine Einflussmöglichkeit auf der Ausgabenseite zur Zurechnung an den Fruchtgenussberechtigten führen. Im konkreten Fall war

ausgabenseitig zu berücksichtigen, dass die diesbezüglich vorgelegten das Jahr 2013 betreffenden Rechnungen allein auf den Bf. lauten bzw. ausgestellt wurden und die Ausgaben vom "gemeinsamen" Bankkonto der Ehegatten BF, auf welchem (nur) die laufenden Pensionszahlungen des Bf. eingegangen sind, beglichen wurden. Der daraus resultierenden Auffassung des Finanzamtes, dass daraus zu schließen sei, dass die Ausgaben vom Bf. getragen würden und die Ehegattin damit nicht am Wirtschaftsleben teilnehme, schließt sich der erkennende Richter des Finanzgerichtes an. Außerdem wäre es gerade ob der Vorhaltungen der Abgabenbehörde und der von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzung der Lastentragung durch den Fruchtnießer am Bf. gelegen gewesen, die Tragung der Aufwendungen durch seine "fruchtgenussberechtignte" Ehegattin bzw. generell ihre Teilnahme am Wirtschaftsleben in unzweifelhafter Weise zu belegen (siehe dazu zB auch VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0012). In freier Beweiswürdigung kann daher nicht von einer tatsächlichen Tragung der Lasten im Sinne der §§ 512 und 513 ABGB durch die Fruchtnießerin und damit auch nicht von einer Übertragung der Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf. in diesem Zusammenhang, wonach die Ehegattin des Bf. nicht nur über eine Zeichnungsberechtigung im Zusammenhang mit diesem "gemeinsamen" Konto verfüge, sondern darüber hinaus - insbesondere aufgrund der aufrechten Ehe und der daraus resultierenden Unterhaltsverpflichtung des Bf. gegenüber seiner Ehefrau - auch einen aliquoten materiell-rechtlichen Anspruch auf die

dem Konto zufließenden Pensionseinkünfte ihres Ehegatten habe und damit im Ergebnis nicht der Bf., sondern seine Ehegattin mit den Aufwendungen wirtschaftlich belastet sei, ist zu entgegnen, dass schon aus dem Umstand, dass die Rechnungen auf den Bf. ausgestellt wurden, davon auszugehen war, dass die Verwaltungstätigkeit im Hinblick auf die beiden vermieteten Objekte nach wie vor in der Hand des Bf., jedenfalls aber nicht zur Gänze in jener seiner Ehegattin, lag und auch eine anteilige Aufwandstragung für die Zurechnung der Einkünfte an die Ehegattin nicht ausreichen würde. Auch wenn grundsätzlich für den haushaltsführenden Ehegatten ein Anspruch auf angemessenen Unterhalt während aufrechter Ehe besteht (§ 94 ABGB), war in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass zum Unterhalt allein die Kosten für den täglichen Bedarf, die Mittel für den Haushalt und zur Befriedigung des persönlichen Bedarfs zählen und der Bf. die behauptete Unterhaltsverpflichtung der Höhe nach nicht entsprechend nachgewiesen hat; dies gerade auch im Hinblick dessen, dass der (unterhaltsberechtigten) Ehegattin im Beschwerdejahr doch die gegenständlichen Mieteinnahmen zukamen (Grundlage für die Berechnung des Ehegattenunterhaltsanspruchs ist das Durchschnittsnettoeinkommen; dabei sind ua. Vermögenserträge, wie Mieterträge, einzurechnen). Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. war nach Ansicht des erkennenden Richters als reine Zweckbehauptung zu werten.

Bei Beurteilung, ob im konkreten Fall eine steuerlich anzuerkennende Fruchtgenussvereinbarung vorliegt, war zu berücksichtigen, dass der Bf. wohl die Abgabenbehörde von der Fruchtgenussbestellung informiert hat, aber weder einen diesbezüglichen schriftlichen Vertrag (wenn auch Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich ist, ist sie doch ein wesentliches Beweismittel bzw. kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu) noch die entsprechenden wesentlichen Vertragsbestandteile (so etwa bezüglich Gegenleistung, Dauer des Fruchtgenussrechtes, die Möglichkeit zur Rückübertragung des Fruchtgenussrechtes im Falle einer Scheidung oder anderer Zerwürfnisse) detailliert bekannt gegeben bzw. klar und eindeutig konkretisiert hat und die behauptete Vertragsbeziehung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch einem Fremdvergleich nicht standhält. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass eine entsprechende Absicherung des Fruchtgenussrechtes durch Notariatsakt oder Einverleibung gerade auch zur Erfüllung der erforderlichen Publizität des Vertrages zwischen den nahen Angehörigen gedient hätte. Das Fehlen einer derartigen Absicherung ist als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung zu werten. Als unüblich und daher zweifelhaft muss es jedenfalls auch angesehen werden, ein entgeltliches Fruchtgenussrecht *ohne* Fixierung der Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenusses zu vereinbaren [die Fruchtnießerin trägt damit im Übrigen auch kein (Verlust-)Risiko]. Einem Fremdvergleich hielt auch die Vorgehensweise auf der Ausgabenseite nicht Stand; in fremdüblicher Weise wären die Rechnungen, oblägen die gegenständlichen Vermietungstätigkeiten der Fruchtnießerin, auf sie ausgestellt worden und wären die mit den Vermietungen verbundenen Kosten über

ihr (alleiniges) Konto, auf welchem auch die Mieteinnahmen eingingen, finanziert worden (getrennte Kontogebahrung).

Im konkreten Fall mangelte es zweifelsfrei an der tatsächlichen Durchführung der getroffenen Vereinbarung, wie auch an deren Publizität. Es war davon auszugehen, dass die Geschicke der beiden Einkunftsquellen nach wie vor wesentlich vom (fruchtgenussbestellenden) Bf. beeinflusst waren, der Ehegattin des Bf. im Beschwerdejahr damit eine uneingeschränkte Dispositionsbefugnis hinsichtlich der Vermietungseinkünfte im Sinne einer Gestaltung der Tätigkeit nach eigenen Intentionen nicht zukam und der Bf. mit der gegenständlichen Gestaltung seiner Ehegattin damit lediglich Einkünfte, nicht aber Einkunftsquellen überlassen hat. Dabei handelt es sich um einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendungen, die keine Zurechnungsänderungen der Einkünfte zur Folge haben. Gleichsam ist eine wirksame Übertragung der Unternehmerposition auf die Ehegattin des Bf. (mit *nachweislichem* unternehmerischem Auftreten der Gattin nach außen) nicht erfolgt. Diese Einschätzung fand - wie oben dargelegt - auch vor dem Hintergrund der sogenannten Angehörigenjudikatur ihre Bestätigung. Der in Rede stehenden "Fruchtgenussvereinbarung" war die steuerliche Anerkennung zu versagen und waren daher die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Im Hinblick auf das Vermietungsobjekt in TS war außerdem noch Folgendes zu berücksichtigen:

Aus den §§ 185 ff BAO ergibt sich ein System von Grundlagenbescheiden und hievon abgeleiteten Bescheiden. Der obgenannte Feststellungsbescheid vom 18. Mai 2015 ist in Bezug auf den angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Bf. ein Grundlagenbescheid. Feststellungsbescheide sprechen unter anderem über die Höhe und Art der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile am laufenden Gewinn (Verlust) sowie am Veräußerungsgewinn (-verlust) ab. Diese in Grundlagenbescheiden gemäß § 188 BAO getroffenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO zwingend dem Einkommensteuerbescheid als abgeleitetem Bescheid zugrunde zu legen. Das heißt, dass im Einkommensterverfahren Bindung an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften besteht.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann nach § 252 Abs. 1 BAO der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. § 252 Abs. 1 BAO schränkt daher das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein.

Nachdem Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid (gegenständlich der Feststellungsbescheid vom 18.5.2015) getroffene Feststellungen (gegenständlich, dass der Anteil des Bf. an den gemeinschaftlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach wie vor ihm zuzurechnen ist und dieser 2.687,54 € beträgt) nur im Verfahren

betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können, war die gegenständliche Beschwerde im Hinblick auf das Vermietungsobjekt "Hälfteanteil-Eigentumswohnung" bereits auf Grund dieser Überlegungen als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Jänner 2020