

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Claudia Mauthner in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Buhri Zobel Kofler Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung OG, Schulgasse 28, 6832 Röthis, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 18. Mai 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf.) und ihr Ehemann waren im Streitjahr 2013 auf Grund des Kaufvertrages vom Datum je zur Hälfte Eigentümer einer Wohnung (Grundstücksadresse: Adr1) in einem Mehrfamilienhaus (die Bf. besaß ebenso wie ihr Ehemann 18/626-Anteile, mit welchem Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumseinheit W 9 verbunden war, an der Liegenschaft EZ X, GB XX, bestehend aus GST-NR XXX).

Der Ehemann der Bf. war zudem im Streitjahr aufgrund des Kaufvertrages vom Datum1 Alleineigentümer eines Lagers in einem Mehrfamilienhaus (konkret von 304/2232 Anteilen, mit welchem Wohnungseigentum an der Wohnungseigentumseinheit GR 1 verbunden ist, an der Liegenschaft EZ Y, GB YYY, bestehend aus GST-NR YY, Grundstücksadresse: Adr2).

Mit Schreiben vom 22. Februar 2013 gab der Ehemann der Bf. dem Finanzamt bekannt, dass er der Bf. mit Wirkung vom 1. Jänner 2013 einen entgeltlichen Fruchtgenuss an seinem Hälfteanteiles an der obig bezeichneten Eigentumswohnung sowie an seinem in seinem Alleineigentum stehenden obig bezeichneten Lager eingeräumt habe.

Mit Bescheid vom 27. Mai 2014 wurde die Bf. für das Streitjahr 2013 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

In der Folge wurde bei der Bf. gemäß § 144 BAO eine Nachschau durchgeführt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden:

"Tz. 1 Fruchtgenuss Lager A."

Mit Schreiben vom 22. Februar 2013 wurde mitgeteilt, dass das Fruchtgenussrecht der Bf. eingeräumt wurde. Das diesbezügliche Schreiben dazu wurde beim Finanzamt Feldkirch am 22. Februar 2013 eingereicht. Weitere vertragliche Vereinbarungen gibt es laut Mitteilung des Gatten der Bf. keine. Eine Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch erfolgte nicht, ein Notariatsakt liegt auch nicht vor. Vereinbarungen über die Dauer der Fruchtgenussberechtigung wurden nicht getroffen. Es wurden auch keine vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der Rückübertragung des Fruchtgenussrechtes im Fall einer Scheidung oder ähnlicher Zerwürfnisse bzw. im Fall des Ablebens einer der beiden Fruchtgenussbesteller getroffen.

Eine Änderung des bestehenden Mietvertrages wurde nicht durchgeführt, es wurde dem Mieter lediglich mündlich mitgeteilt, dass die Mieteinnahmen ab dem Jahr 2013 an die Ehegattin, also die Bf., zu überweisen sind.

Die Mieteinnahmen wurden auf ein Konto lautend auf die Bf. überwiesen. Ein diesbezüglicher Nachweis wurde vorgelegt (siehe Kontoauszug für 2013). Die Ausgaben wurden vom Konto des Gatten der Bf. überwiesen, hierbei handelt es sich um ein "gemeinschaftliches Konto", lautend auf den Gatten der Bf. Da auf diesem Konto nur "Zuflüsse" gutgeschrieben werden, die dem Gatten der Bf. zuzurechnen sind (laufende Pensionszahlungen), werden die Ausgaben auch nicht von der Bf. getragen. Sämtliche vorgelegte Rechnungen im Jahr 2013 lauten auf den Gatten der Bf.

Mit Schenkungsvertrag vom Datum² erfolgte die Schenkung der Liegenschaft an den Sohn der Bf. Das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bf. wurde gelöscht und es wurde ein Veräußerungsverbot zu Gunsten des Gatten der Bf. eingetragen. Dem Schenkungsvertrag wurde eine Erklärung hinzugefügt, dass das bestehende Fruchtgenussrecht zu Gunsten der Bf. aufrecht bleibt. Eine Vereinbarung über die Dauer dieses Fruchtgenussrechtes liegt nicht vor.

Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten (VwGH 18.12.1978, 2790/77). Bei der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zu beachten, dass eindeutige Vereinbarungen vorliegen müssen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und*
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).*

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Aus den vorliegenden Unterlagen sind diese Voraussetzungen jedoch nicht klar ersichtlich.

Um eine Einkünftezurechnung beim Fruchtgenussberechtigten durchführen zu können, müssen folgende Kriterien für eine Bestellung des Fruchtgenusses erfüllt sein, diese wären:

- Schriftlicher Vertrag, der die Fruchtgenussbestellung nach außen hin erkennbar macht*
- Bestellung des Fruchtgenusses für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position, Notariatsakt reicht aus; Grundbucheintragung nicht notwendig (VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219).*
- Aufwandstragung durch Fruchtgenussberechtigten notwendig (VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219).*
- Einflussnahme auf Einkunftserzielung notwendig, Aufrechterhaltung bereits abgeschlossener Mietverträge reicht nicht aus (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).*

Da die angeführten Kriterien nicht erfüllt werden, wird das der Bf. eingeräumte Fruchtgenussrecht nicht anerkannt. Die Einkünfte aus dieser Vermietung werden dem "wirtschaftlichen Eigentümer", dem Gatten der Bf., zugerechnet....

Tz.2 - Fruchtgenuss Wohnung B.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2013 wurde mitgeteilt, dass das Fruchtgenussrecht von dem Hälfteanteil, lautend auf den Gatten der Bf., der Bf. eingeräumt wurde. Das diesbezügliche Schreiben dazu wurde beim Finanzamt Feldkirch am 22. Februar 2013 eingereicht. Weitere vertragliche Vereinbarungen gibt es laut Mitteilung des Gatten der Bf. keine. Eine Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch erfolgte nicht, ein Notariatsakt liegt auch nicht vor. Vereinbarungen über die Dauer der Fruchtgenussberechtigung wurden nicht getroffen. Es wurden auch keine vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der Rückübertragung des Fruchtgenussrechtes im Fall einer Scheidung oder ähnlicher Zerwürfnisse bzw. im Fall des Ablebens einer der beiden Fruchtgenussbesteller getroffen.

Eine Änderung des bestehenden Mietvertrages wurde nicht durchgeführt, es wurde dem Mieter lediglich mündlich mitgeteilt, dass die Mieteinnahmen ab dem Jahr 2013 an die Ehegattin, also die Bf., zu überweisen sind.

Die Mieteinnahmen wurden auf ein Konto lautend auf die Bf. überwiesen. Ein diesbezüglicher Nachweis wurde vorgelegt (siehe Kontoauszug für 2013). Die Ausgaben wurden vom Konto des Gatten der Bf. überwiesen, hierbei handelt es sich um ein "gemeinschaftliches Konto", lautend auf den Gatten der Bf. Da auf diesem Konto nur "Zuflüsse" gutgeschrieben werden, die dem Gatten der Bf. zuzurechnen sind (laufende Pensionszahlungen), werden die Ausgaben auch nicht von der Bf. getragen.

Mit Schenkungsvertrag vom Datum2 erfolgte die Schenkung der Liegenschaft an die Tochter der Bf. Das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bf. und ihrem Gatten wurde gelöscht und es wurde ein Veräußerungsverbot zu Gunsten des

Gatten der Bf. eingetragen. Dem Schenkungsvertrag wurde eine Erklärung hinzugefügt, dass das bestehende Fruchtgenussrecht zu Gunsten der Bf. nicht weiter ausgeübt wird.

Zum Sachverhalt hinsichtlich "Kriterien für die Einkünftezurechnung beim Fruchtgenuss" sowie "Verträge zwischen nahen Angehörigen" wird auf die Ausführungen zu Tz 1 "Fruchtgenuss Lager A." verwiesen. Der dort angeführte Sachverhalt trifft auch auf die Tz. 2 "Fruchtgenuss Wohnung B." zu.

Da die Kriterien für die Bestellung des Fruchtgenussrechtes nicht erfüllt wurden, wird das der Bf. eingeräumte Fruchtgenussrecht nicht anerkannt. Die Einkünfte aus dieser Vermietung werden den "wirtschaftlichen Eigentümern", der Bf. und ihrem Gatten, zugerechnet.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt unter der St.Nr. zzzz (Namen1)....."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm mit Bescheid vom 2. März 2015 das Einkommensteuerverfahren wieder auf und erließ mit selben Datum einen diesen Feststellungen entsprechenden neuen Sachbescheid. Gegen den Wiederaufnahme- sowie den neuen Sachbescheid wurde Beschwerde erhoben. Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. April 2015 Folge gegeben und der Bescheid aufgehoben. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 2. März 2015 wurde wegen Ausscheidens des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand als unzulässig zurückgewiesen.

Mit Bescheid vom 18. Mai 2015 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wurden die Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung in B. für 2013 mit 5.375,09 € festgesetzt und der Bf. sowie ihrem Ehegatten diese Einkünfte jeweils zur Hälfte (je 2.687,54 €) zugeteilt. Gleichzeitig wurde mit selben Datum der Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 27. Mai 2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben und wiederum ein den obigen Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechender neuer Sachbescheid erlassen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 18. Mai 2015 wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und die erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 2013 beantragt. Begründend führte die steuerliche Vertretung der Bf. expressis verbis Folgendes aus:

"Fruchtgenussbestellung:

Der Gatte der Bf. übertrug der Bf. mit Wirkung 1. Jänner 2013 auf zeitlich unbestimmte Zeit jeweils das Fruchtgenussrecht an den zum damaligen Zeitpunkt in seinem Eigentum befindlichen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ X, GB XX (Adr1.) und an der Liegenschaft EZ Y, GB YYY (Adr2.). 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 die Bf. zur Fruchtnießung im Zusammenhang mit dem 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 tatbestandsmäßige 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 (Doralt/Ruppe, Bd I¹¹ (2013), Tz 57, m.w.N. 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. Der Gatte der Bf. hat der Bf. 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 der 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 VwGH sind die Einkünfte aus einem Fruchtgenuss dem Fruchtnießer als eigene Einkünfte zuzurechnen (VwGH 25.6.1969, 1430/68). Zuwendungssubjekt 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 (VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194).

Im vorliegenden Fall wurde der Bf. das Fruchtgenussrecht an den oben erwähnten Liegenschaften eingeräumt. Die daraus resultierende wirtschaftliche Dispositionsbefugnis hinsichtlich der vereinnahmten Mietentgelte ist der Bf. zweifelsfrei möglich und auch überlassen, da die Mieteinnahmen auf ein eigens hierfür eingerichtetes Bankkonto (Kontonummer: zzzzz), 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 (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 (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 der Bf. offensichtlich erfüllt. Sämtliche im Zusammenhang mit der Fruchtgenusssache anfallenden Aufwendungen werden über ein gemeinschaftliches Konto (Kontonummer: cccc) von der 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 vom Gatten der Bf. wirtschaftlich getragen, verkennt die Behörde den tatsächlichen Sachverhalt. In Wahrheit trägt die Bf. die mit dem Fruchtgenussgegenstand anfallenden Aufwendungen, sodass letztlich ein zugunsten der Bf. eingeräumtes Nettofruchtgenussrecht im Sinne des § 512 ABGB vorliegt.

In der Niederschrift vom 23. Februar 2015 wird angemerkt, dass im Schenkungsvertrag vom Datum2 das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bf. gelöscht wurde und in weiterer Folge ein Veräußerungsverbot zu Gunsten des Gatten der Bf. eingetragen worden sei. Welchen Einfluss diese im Rahmen der Eigentumsübertragung auf die Kinder getroffenen Vereinbarung auf das Fruchtgenussrecht der 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 der 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 (VwGH 29.6.1982, 82/14/0054 i.V.m. VwGH 17.9.1986, 85/13/0015). Vielmehr ist als wirtschaftliche Eigentümer derjenige anzusehen, der nach Abwägen aller Umstände im Einzelfall im Ergebnis sowohl die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums, wie z.B. 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 (VwGH 18.12. 1997, 96/15/0151)."

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 10. Juni 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Auf die diesbezügliche ausführliche Begründung wird verwiesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde das Beschwerdebegehren aufrecht erhalten und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung begehrt. Unter Bezugnahme auf die Beschwerdevereentscheidung wurde ergänzend Folgendes ausgeführt:

"...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 (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Die von der Finanzverwaltung in der Beschwerdevereentscheidung 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 Beschwerdevereentscheidung, 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 VwGH geforderte Außenwirkung der Fruchtgenussbestellung gegenüber den Mietern eindeutig und klar zum Ausdruck gebracht worden. Davon abgesehen ist die Bf. jedenfalls in der Lage - insbesondere aufgrund des auf unbestimmte Zeit eingeräumten Fruchtgenussrechtes - auf die Einkünfterzielung Einfluss zu nehmen, indem sie etwa bestehende Bestandverträge unter Einhaltung vertraglicher und gesetzlicher Kündigungsfristen aufkündigt 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 (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 der Bf. offensichtlich erfüllt. Sämtliche im Zusammenhang mit

der Fruchtgenusssache anfallenden Aufwendungen werden über ein gemeinschaftliches Konto (Kontonummer: cccc) von der Bf. beglichen, an dem sie uneingeschränkt zeichnungsberechtigt ist. Mit der in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 und in der Beschwerdeentscheidung vom 10. Juni 2015 von der Behörde vertretenen Ansicht, die Ausgaben würden aufgrund des Vorliegens eines gemeinschaftlichen Kontos ausschließlich vom Gatten der Bf. wirtschaftlich getragen, verkennt die Behörde den tatsächlichen Sachverhalt. In Wahrheit trägt die Bf. die mit dem Fruchtgenussgegenstand anfallenden Aufwendungen, sodass letztlich ein zugunsten der Bf. eingeräumtes Nettofruchtgenussrecht im Sinne des § 512 ABGB vorliegt. Die Schlussfolgerung der Finanzverwaltung, auf dem angeführten Konto würden lediglich Zuflüsse eingehen, die dem Gatten der Bf. wirtschaftlich zuzurechnen seien, weshalb anzunehmen sei, dass der Gatte der Bf. und nicht die Bf. die mit der Fruchtgenusssache anfallenden Aufwendungen letztendlich wirtschaftlich zu tragen habe, greift mit Sicherheit zu kurz und ist von rein spekulativer Natur. Die 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 ihres Gatten der Bf. - auch einen aliquoten materiell-rechtlichen Anspruch auf die dem Konto zufließenden Pensionseinkünfte ihres Gatten. Wenn also die Bf. mit der Fruchtgenusssache verbundene Aufwendungen von dieser Kontoverbindung begleicht, ist sie und nicht ihr Gatte im Ergebnis mit den Aufwendungen wirtschaftlich belastet. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist schließlich keine besondere Gestaltungsform zu entnehmen, wie eine wirtschaftliche Kostentragung durch den Fruchtgeniesser im allgemeinen Geschäftsleben auszusehen hat.

Mit der in der Niederschrift vom 23. Februar 2015 getroffenen, jeglich substanzielle Begründung missen lassenden Feststellung, es sei hinsichtlich der Dauer des Fruchtgenussrechtes bei rechtlich abgesicherter Position keinerlei Vereinbarung getroffen worden, beurteilt die zuständige Behörde den tatsächlichen Sachverhalt fehl. Der Gatte der Bf. hat der Bf. 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 der 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 Fruchtgenusseinräumung dahingehend, indem sie die Argumentation der Bf., 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 eine lebenslange Rechtseinräumung garantiert, ein Widerspruch in sich selbst.

In der Niederschrift vom 23. Februar 2015 wird angemerkt, dass im Schenkungsvertrag vom Datum² das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bf. gelöscht wurde und in weiterer Folge ein Veräußerungsverbot zu Gunsten des Gatten der Bf. eingetragen worden sei. Welchen Einfluss diese im Rahmen der Eigentumsübertragung auf die Kinder getroffene Vereinbarung auf das Fruchtgenussrecht der 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 der 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 (VwGH 29.6.1982, 82/14/0054 i.V.m. 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 z.B. 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 (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 Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichts entsprechenden besonderen Publizitätserfordernis stand und die Bf. ist zweifelsfrei als wirtschaftliche Eigentümerin der oben angeführten Eigentumsobjekte anzusehen. Demzufolge sind die aus dem Zuwendungsfruchtgenuss resultierenden ertragsteuerlichen

Einkünfte (weiterhin) der Bf. zuzurechnen, da mit der Fruchtgenussbestellung die Einkunftsquelle vom Gatten der Bf. auf die Bf. rechtswirksam übertragen worden ist. Dabei ist es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ohne Belang, wie und weshalb die Einkunftsquelle übertragen worden ist."

Im Vorlagebericht vom 21. Juli 2015 vertrat das Finanzamt die Rechtsmeinung, 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 Gatten der Bf. lauten würden, Aufwendungen weiterhin vom Gatten der Bf. getragen würden, die Dauer der Fruchtgenusseinräumung ungewiss sei, ein 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 die Bf. unter Verweis auf das bisherige Sachverhaltsvorbringen den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Die Bf. und ihr Ehemann waren im Streitjahr 2013 auf Grund des Kaufvertrages vom Datum je zur Hälfte Eigentümer einer Wohnung (Grundstücksadresse: Adr1) in einem Mehrfamilienhaus. Im Grundbuch war jeweils zugunsten des anderen Ehepartners ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen. Zum Zeitpunkt der Fruchtgenusseinräumung bestand hinsichtlich dieses Objektes ein aufrechter Mietvertrag.

Der Ehemann der Bf. war zudem im Streitjahr aufgrund des Kaufvertrages vom Datum1 Alleineigentümer eines Lagers in einem Mehrfamilienhaus (Grundstücksadresse: Adr2). Im Grundbuch war zugunsten der Bf. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen. Zum Zeitpunkt der Fruchtgenusseinräumung bestand hinsichtlich dieses Objektes ein aufrechter Mietvertrag.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2013 gab der Ehemann der Bf. dem Finanzamt bekannt, dass er der Bf. mit Wirkung vom 1. Jänner 2013 einen entgeltlichen Fruchtgenuss an seinem Hälfteanteiles an der obig bezeichneten Eigentumswohnung sowie an seinem in seinem Alleineigentum stehenden obig bezeichneten Lager eingeräumt habe.

Weder erfolgte eine Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch noch wurde diesbezüglich ein Notariatsvertrag abgeschlossen. Auch liegen bezüglich des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes keine sonstigen vertraglichen Vereinbarungen vor.

Eine Änderung der zum Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an den gegenständlichen Objekten bestehenden Mietverträge erfolgte nicht. Die Mieter wurden aber mündlich darüber informiert, dass die Mieteinnahmen aufgrund der Fruchtgenussbestellung ab dem Jahr 2013 an die Bf. zu überweisen sind.

Die Mieteinnahmen wurden im Streitjahr auf ein Konto überwiesen, für das einzig die Bf. Verfügungsberechtigt ist. Die Ausgaben wurden auf ein auf den Gatten der Bf.

lautendes Konto überwiesen, auf das ausschließlich die laufenden Pensionszahlungen des Gatten der Bf. eingegangen sind und für das die Bf. zeichnungsberechtigt ist. Sämtliche diesbezüglich vorgelegten, das Streitjahr 2013 betreffenden Rechnungen lauten allein auf den Gatten der Bf..

Mit Schenkungsvertrag vom Datum2 übertrugen die Bf. und ihr Gatte ihre jeweiligen Hälfteanteile an der Eigentumswohnung in Adr1, an ihre Tochter. Auf das ihr zustehende entgeltliche Fruchtgenussrecht an beiden Hälfteanteilen verzichtete die Bf. Zudem wurde das bisher im Grundbuch zu Gunsten der Bf. und ihres Gatten eingetragene Belastungs- und Veräußerungsverbot gelöscht und einzig zugunsten des Gatten der Bf. ein Veräußerungsverbot intabuliert.

Ebenfalls mit Schenkungsvertrag vom Datum2 übertrug der Gatte der Bf. das bisher in seinem Alleineigentum stehende Lager in Adr2, an seinen Sohn. Das der Bf. diesbezüglich zustehende entgeltliche Fruchtgenussrecht blieb aufrecht. Das bestehende Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bf. wurde gelöscht und es wurde ein Veräußerungsverbot zu Gunsten des Gatten der Bf. eingetragen.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Streit besteht über die steuerliche Anerkennung der in Rede stehenden Fruchtgenussvereinbarung. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob der Bf. als Fruchtnießerin die Mieteinkünfte des Jahres 2013 aus den mit einem entgeltlichen Fruchtgenuss behafteten Bestandsobjekten ertragsteuerlich zur Gänze zuzurechnen sind. Dabei ist auch zu prüfen, ob die zu Grunde liegende Vereinbarung den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht.

Das BFG hat in dem den Ehemann der Bf. betreffenden Erkenntnis vom 7. Jänner 2020, RV/1100639/2015, zur gegenständlichen Streitfrage Folgendes ausgeführt:

"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).

...

Sachfragen, wem Einkünfte zuzurechnen sind 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

gebieten 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. Kündigungsfristen vereinbart wurden und die dadurch bei unbefristeten Dauerschuldverhältnissen zur Anwendung kommenden dispositiven Regelungen des ABGB eine ordentliche (auch grundlose) Kündigung zulassen (siehe dazu z.B. 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 namen¹., 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 "fruchtgenussberechtigten" 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 Objekt 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 (fruchtgenussbestellende) Bf. beeinflusst waren, der Ehegattin des Bf. im Beschwerdejahr damit eine uneingeschränkte Dispositionsbefugnis hinsichtlich der Vermietungseinkünfte im Sinne einer Galtung 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.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 B. 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."

Die im zu beurteilenden Beschwerdefall zuständige Richterin des BFG teilt die zur gegenständlichen Streitfrage im obig wiedergegebenen Erkenntnis des BFG vom 7. Jänner 2020, RV/1100639/2015, vertretene Rechtsmeinung. Der in Rede stehenden Fruchtgenussvereinbarung war daher die ertragsteuerliche Anerkennung zu versagen.

IV. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 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 in der anzuwendenden Verordnung 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 15. Jänner 2020