

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Mai 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 6. Mai 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2014-2017 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine Hausgemeinschaft, die aus der Vermietung eines Zinshauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Im Zuge einer bei der Bf. durchgeführten, die Jahre 2013-2017 betreffenden **Außenprüfung** wurden nachfolgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 2 Fruchtgenuss

allgemeines Auftreten nach Außen

Die Mietverträge werden von der Hausverwaltung erstellt und unterzeichnet. Als Vermieter wird lediglich der Name der Vermietungsgemeinschaft angeführt, aus welchem die derzeitigen Beteiligten bzw. ein aufrechter Fruchtgenuss nicht ablesbar sind.

Etwaige Mietzinsänderungen werden den Mietern mittels neuer Vorschreibung mitgeteilt. Auf diesen neuen Vorschreibungen ist als Vermieter unverändert die ursprüngliche Vermietungsgemeinschaft vermerkt ohne Hinweis auf einen bestehenden Fruchtgenuss.

Die Vollmacht der Hausverwaltung betreffend Liegenschaft BF Adr besteht seit Beginn der ursprünglichen Vermietungsgemeinschaft. Ein Hinzutreten von weiteren Beteiligten oder Fruchtnießern wurde weder der bestehenden Vollmacht hinzugefügt noch mittels neuer Vollmacht dokumentiert.

*Fruchtgenuss: ***T****

*Der Vertrag über den vereinbarten Fruchtgenuss, erteilt von Dr. ***R*** zugunsten von ***T*** wurde mit Vertrag vom 19.11.2013 mit Wirkung ab 1.1.2014 geschlossen. Mit Nachtrag vom 16.5.2014 wurde rückwirkend der Fruchtgenuss für die Zeiträume 2012 und 2013 beschlossen.*

Rückwirkende Vereinbarungen

*Eine rückwirkende Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ab Beginn des Jahres 2013 ist auszuschließen und damit eine geänderte Gewinnverteilung und Einkünftezurechnung für 2013 zugunsten ***T*** auszuschließen.*

eingeschränktes wirtschaftliches Risiko

*Eine Beitragspflicht des Fruchtnießers ***T*** über die Erträge hinaus wird laut Vertrag ausdrücklich ausgeschlossen, wobei in diesen Fällen der Fruchtgenussgeber Dr. ***R*** die entsprechenden Aufwendungen zu tragen hat.*

Demzufolge trägt der Fruchtniesser kein wirtschaftliches Risiko. Laut Vertrag werden lediglich die Erträge im Rahmen des Fruchtgenusses geschenkt.

Auftreten nach Außen

*Die Stellung des Fruchtnießers ***T*** als Vermieter wurde weder neuen noch bestehenden Mietern nachweislich mitgeteilt.*

Würdigung - Einkommensverwendung

*Die Übertragung der Einkunftsquelle von Hr. Dr. ***R*** an ***T*** ist in der Folge aufgrund oben angeführter Gründe insgesamt für den gesamten Prüfzeitraum 2013 bis 2017 nicht anzuerkennen.*

*Aus steuerlicher Sicht liegt Einkommensverwendung von Hr. Dr. ***R*** vor.“*

Mit Bescheiden vom 06.05.2019 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2014-2017 nahm die Abgabenbehörde die Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend den gegebenen Eigentumsverhältnissen bzw. entsprechend den ursprünglichen Gewinnverteilungsvereinbarungen vor.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. **Beschwerde** mit nachstehender Begründung:

*„Mit Notariatsakt vom 19.11.2013 wurde das Fruchtgenussrecht an der Bezughabenden Liegenschaft ***Bf1-Adr*** von Herrn Dr. ***R*** an dessen minderjährigen Enkelsohn ***T*** auf die Dauer von 10 Jahren übertragen. Die Übertragung wurde vom Pflegschaftsgericht genehmigt und ins Grundbuch eingetragen. Ausserdem wurde die Übertragung der Fruchtgenussberechtigung der zuständigen Hausverwaltung, welche für die Verwaltung der Mietobjekte, für den Neuabschluss von Mietverträgen und für die Betriebskostenverrechnung zuständig war bzw. ist, mitgeteilt. Die Hausverwaltung hatte entsprechend den neuen Nutzungsverhältnissen eben auch die Ergebniszuteilung neu zu gestalten. Schon alleine deswegen musste die Hausverwaltung über die aktuelle Situation der Nutzungsverhältnisse informiert sein. Bei dem Bestandsobjekt war ein eher häufiger Mieterwechsel zu verzeichnen, wobei den Mietverträgen im Prüfungszeitraum die neu gestalteten Rechtsverhältnisse zu Grunde gelegt waren. Die erwirtschafteten Überschüsse aus der Vermietung wurden von der Hausverwaltung ermittelt und unmittelbar dem Fruchtgenussberechtigten zugewiesen. Der Zufluss der Mietüberschüsse an den Fruchtgenussberechtigten musste auch dem Pflegschaftsgericht nachgewiesen werden. Die öffentlichkeitswirksame Bekanntgabe der Eigentumsverhältnisse und der Fruchtgenussberechtigung bzw. die Wirkung der vertraglichen Gestaltung nach außen, war somit ausreichend und zweifelsfrei dokumentiert. Die Mieter bestätigen auch schriftlich, in Kenntnis der rechtlichen Verhältnisse lt. Eintragung im Grundbuch zu sein. Eine Namensänderung der Hausgemeinschaft durch bloße Änderungen in der Nutzungsberechtigung ist nicht geboten. Man stelle sich dabei nur das dadurch verursachte bürokratische Chaos bei großen Hausgemeinschaften vor. Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgaberechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend- Tatsächlich sind in der wirtschaftlichen Betrachtung des Sachverhalts lediglich die Einnahmenüberschüsse (Erträge) dem Fruchtgenussberechtigten zugeflossen. Demzufolge wurden im Betrachtungszeitraum sämtliche im Zusammenhang mit der Vermietung angefallenen Aufwendungen entsprechend dem aliquoten Beteiligungsverhältnis vom Fruchtnießer getragen. Die Feststellung, dass der Fruchtnießer kein wirtschaftliches Risiko zu tragen hat, ist jedenfalls unzutreffend. Die Regelung im Notariatsakt, dass durch allenfalls die Summe der Einnahmen übersteigende Instandsetzungsaufwendungen, dem Fruchtnießer im Zeitraum der*

Fruchtgenussberechtigung kein Gesamtverlust entstehen soll, entspricht in ihrem Sinn der Auflage des PflEGschaftsgerichtes als Aufsichtsorgan, minderjährigen Fruchtgenussberechtigten in der Gesamtbetrachtung kein Verlust entstehen darf.

Dies manifestiert sich u.a. dadurch, dass die Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben auf einem dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnenden Bankkonto bzw. Sparbuch gesammelt werden, womit im Bedarfsfall eventuelle Mietausfälle, Leerstehungen oder Erhaltungsaufwendungen abgedeckt werden können.

*Tatsächlich waren nämlich im Betrachtungszeitraum sämtliche Aufwendungen durch die Mieteinnahmen gedeckt. Herr Dr. ***R*** als Miteigentümer der Liegenschaft und Fruchtgenussgeber hatte keine Zuzahlungen zur Erhaltung und zum Betrieb der Liegenschaft zu leisten. Tatsächlich war das gesamte wirtschaftliche Risiko somit klar auf Seiten des Fruchtgenussberechtigten.*

....

Insbesondere durch die Eintragung der neugestalteten Rechtsverhältnisse im Grundbuch war der Sachverhalt auch der allgemeinen Öffentlichkeit bekannt und durch das Vermietungsrisiko und die vollständige Kostentragung im gesamten Prüfungszeitraum hat der Fruchtgenussberechtigte tatsächlich das (dem Beteiligungsverhältnis entsprechende) vollkommene wirtschaftliche Risiko getragen. Eine Einkommenverwendung des Fruchtgenussgebers ist bei der gegebenen tatsächlichen Sachverhaltslage rechtlich nicht argumentierbar.

In diesem Zusammenhang ist besonders anzumerken, dass der dargestellte Sachverhalt der tatsächlichen wirtschaftlichen Kostentragung durch den Fruchtnießer vom Prüfungsorgan auch nicht in Zweifel gezogen wurde (vgl. dazu auch die Anmerkung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung am 02.04.2019), ebenso wie der tatsächliche Zufluss nur der Einnahmenüberschüsse an den Fruchtgenussberechtigten.

Die Feststellungen im Rahmen der Aussenprüfung basieren somit nicht auf der wirtschaftlichen Faktenlage bzw. den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen, sondern auf einer offenbar missinterpretierten Formulierung im Notariatsakt.

Die Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung der Einkommensanteile im Rahmen der Außenprüfung erfolgte demnach unrechtmässig.

*Für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2017 beantrage ich daher die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung für die vertragsgegenständliche Liegenschaft im aliquoten Verhältnis von 66,6% an den Fruchtgenussberechtigten ***T*** mj, ***T-Adr***, Steuer-Nummer ***TStNr***.“*

Mit **Beschwerdevorentscheidung** des Finanzamtes vom 22.01.2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und – nach Wiedergabe des Sachverhaltes und der Beschwerdeausführungen - ausgeführt:

1.) Allgemeines Auftreten nach Außen

*Die Mietverträge werden von der Hausverwaltung erstellt und unterzeichnet. "Dr. ***R*** & Mitbesitzer" werden als Vermieter angeführt. Daraus ist eine aufrechte Fruchtgenussvereinbarung absolut nicht ablesbar. Hr. Dr. ***R*** hat seinem Enkelsohn den Fruchtgenuss über seine gesamten 2/3 geschenkt und dürfte demnach gar nicht als Vermieter aufscheinen.*

*Welche neue GesbR die Mietverträge abgeschlossen haben soll, wurde bis dato nicht nachgewiesen bzw ist der Behörde eine „neu gestaltete Personengemeinschaft" nicht bekanntgegeben worden. Tatsache ist, dass als Vermieter „Dr. ***R*** & Mitbesitzer" in Erscheinung tritt.*

Etwaige Mietzinsänderungen werden den Mietern mittels neuer Vorschreibung mitgeteilt. Auch auf diesen neuen Vorschreibungen ist als Vermieter unverändert die ursprüngliche Vermietungsgemeinschaft vermerkt ohne Hinweis auf einen bestehenden Fruchtgenuss.

Die Vollmacht der Hausverwaltung betreffend Liegenschaft BF Adr besteht seit Beginn der ursprünglichen Vermietungsgemeinschaft. Ein Hinzutreten von weiteren Beteiligten oder Fruchtnießern wurde weder der bestehenden Vollmacht hinzugefügt noch mittels neuer Vollmacht dokumentiert.

*Das Auftreten des Fruchtnießers ***T*** nach Außen gegenüber den Mietern ist nicht ausreichend dokumentiert. Die Mieter der bereits bestehenden Mietverhältnisse wurden laut Erstaussage der Hausverwaltung nicht über einen Vermieterwechsel informiert. Neue Mieter erhielten einen Mietvertrag ohne Hinweis auf die zum Zeitpunkt des Abschlusses vorliegenden geänderten Bewirtschaftungsverhältnisse.*

*Die in der Beschwerde angeführte Information an die Hausverwaltung ändert nichts an der Tatsache, dass der Fruchtgenussberechtigte im Zusammenhang mit der gegenständlichen Vermietung keine Teilnahme am Wirtschaftsleben entfaltet hat. Hr. ***T*** ist nach Außen gegenüber den Mietern nicht in Erscheinung getreten. Die Mietenzahlungen erfolgten weiterhin über die gleichen Konti, lediglich die Hausverwaltung hatte die Ergebnisse auf andere Konti weiter zu leiten.*

Zu den sonstigen Einwendungen in der Beschwerde:

„Den Mietverträgen waren im Prüfungszeitraum die neu gestalteten Rechtsverhältnisse zugrunde gelegt": mag zwar richtig sein, wurde aber nach außen gegenüber den Mietern bei Erstellung der neuen Mietverträge bzw. durch einen Zusatz zu den bestehenden Verträgen, nicht berücksichtigt.

„Die Mieter bestätigen auch schriftlich, in Kenntnis der rechtlichen Verhältnisse lt. Eintragung im Grundbuch zu sein“: Derartige Bestätigungen wurden bis dato nicht vorgelegt. Und wenn die Mieter dies jetzt bestätigen, dann mag das jetzt auch stimmen, würde aber nichts an der Tatsache ändern, dass der Fruchtgenussberechtigte bei den Geschäftsabschlüssen nach außen nicht in Erscheinung getreten ist. Die Stellung des Fruchtnießers ***T*** als Vermieter wurde weder neuen noch bestehenden Mietern nachweislich mitgeteilt.

2.) Eingeschränktes wirtschaftliches Risiko

Es ist richtig, dass im Notariatsakt unter „Zweitens“ festgehalten wird, dass dem Geschenknehmer lediglich die Erträge aus den Liegenschaftsanteilen ab 31.12.2013 zufallen sollen. Eine Beitragspflicht des Geschenknehmers insbesondere zur Instandsetzung oder Erhaltung des Vertragsgegenstandes über die Erträge hinaus wird ausdrücklich ausgeschlossen. Gleichzeitig wird aber festgehalten, dass „allfällige über die Erträge hinausgehenden Aufwendungen vom Geschenkgeber getragen werden“.

Tatsächlich wurden die Überschüsse aufgrund der Ergebnisaufteilung des betreffenden Jahres durch die Hausverwaltung anteilig dem Geschenknehmer zugeordnet. Im Prüfungszeitraum sind keine Verluste aufgetreten. Herrn T trifft lt. Vertrag zwar keine Beitragspflicht zur Instandsetzung, aber es geht aus dem Notariatsakt auch nicht hervor, dass er keine Aufwendungen tragen darf. So ist es auch durch die Hausverwaltung abgerechnet worden. Und das sind auch die in der Beschwerde angeführten tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse. Festgehalten ist aber weiters im Notariatsakt, dass der Fruchtniesser daraus keinen Verlust erzielen darf.

Eine Beitragspflicht des Fruchtnießers ***T*** über die Erträge hinaus wird laut Vertrag ausdrücklich ausgeschlossen, wobei in diesen Fällen der Fruchtgenussgeber Dr. ***R*** die entsprechenden Aufwendungen zu tragen hat.

Die Feststellungen der BP basierten nicht auf einer offenbar missinterpretierten Formulierung im Notariatsakt. Der Fruchtniesser hat tatsächlich ein eingeschränktes wirtschaftliches Risiko. Ein Verlust darf ihm nie zugewiesen werden. Das geht auch aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes Bruck an der Leitha vom 10.12.2013 eindeutig hervor. Als Begründung für die pflegschaftsbehördliche Genehmigung wurde u.a. angeführt, dass sämtliche Beitragspflichten des Minderjährigen ***T***, wie etwa Pflichten zur Instandsetzung oder Erhaltung des Vertragsgegenstandes über die Erträge hinaus ausdrücklich ausgeschlossen werden. Abschließend wurde seitens des Gerichtes festgestellt, dass dieser Notariatsakt aus den o.a. Gründen für den Minderjährigen keine Nachteile hat. Insbesondere deshalb, weil sich der Geschenkgeber verpflichtet hat, sämtliche Kosten, die mit dem Fruchtgenussrecht allenfalls verbunden sein könnten, zu übernehmen und den Minderjährigen somit keine Verpflichtungen bzw. sonstige Nachteile treffen.

Demzufolge trägt der Fruchtnießer - wenn überhaupt - dann ein eingeschränktes wirtschaftliches Risiko. Laut Vertrag werden zwar die Erträge geschenkt, aber gleichzeitig wird vereinbart, dass erst über die Erträge hinaus eine Beitragspflicht zur Instandsetzung ausgeschlossen wird.

Tatsächlich sind im Prüfzeitraum keine Verluste aufgetreten-

Ein eventuell auftretender Jahresverlust könnte aufgrund der vorliegenden Verträge dem Geschenknehmer nicht zugerechnet werden. Auch ein Zugriff auf die in Vorjahren angesparten Überschüsse ist im Notariatsakt nicht vorgesehen und auch pflegschaftsgerichtlich ausgeschlossen.

Zu den weiteren aktenkundigen Unterlagen ist anzumerken:

*Schreiben vom 29.12.2016 - Präzisierung Notariatsakt ***:*

*Zur Klarstellung des Fruchtgenussrechtes wird festgehalten, dass der minderjährige ***T*** nur das Nettofruchtgenussrecht erhält. Dies bedeutet, dass so wie bisher Gesamteinnahmen minus Gesamtausgaben minus AFA an ***T*** überwiesen werden. Die AFA wird wie bisher an Dr. ***R*** überwiesen.*

*Aus den vorgelegten Abrechnungen ist lediglich aus der Abrechnung 2015 ersichtlich, dass ***T*** den um den anteiligen AFA-Betrag i.H.v. 2.363,57 verminderten Betrag überwiesen bekam (= 12.656,20 am 21.7.2016). € 2.363,57 wurden auf das Konto von Dr. ***R*** und ***R*** überwiesen. Aus der Abrechnung 2016 wurden ihm lediglich um 167,26 (an „***R***“) weniger überwiesen: 2/3 Anteil: 16.166,13, überwiesen wurden: 15.998,87 am 18.7.2017.*

In den Prüfungsjahren dürfte die festgelegte Vorgangswiese lt. diesem Schreiben nicht vollständig eingehalten worden sein, was jedoch nicht weiter zu bewerten ist.

*Außerdem darf noch festgestellt werden, dass im August 2014 € 13.825,96 an ***T*** überwiesen wurden. Dieser Betrag resultiert aus der Abrechnung für 2013 bzw. aus Guthaben aus Vorjahren.*

*Richtigerweise hätte im gegst. Fall eine Versteuerung gem. § 19 EStG erfolgen müssen. 2014 sind die Erträge aus 2013 zugeflossen. Lt. Notariatsakt wären aber erst die Erträge ab 2014 an ***T*** zu verrechnen. Somit wäre der Anteil für 2013 sowieso noch bei Dr. ***R*** zu erfassen gewesen. Aber da stl. die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten nicht anerkannt wird, hat diese Feststellung keine weitere Konsequenz.*

Übergebene Zinslisten der Hausverwaltung:

*„Rechnungsduplikat per Monatsauswahl 1.2018“, Datum 4.2.2019: Liegenschaft BF Adr, Dr. ***R*** und ***R****

Auch diese bereits im Prüfungsverfahren vorgelegten Unterlagen sind nicht geeignet, von der bisherigen steuerlichen Beurteilung abzuweichen.

Rechtslage und Erwägungen:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/13/0012).

Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtgenussberechtigten als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist die Übertragung der Einkunftsquelle. Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünften grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung.

Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt.

Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vgl. Doralt/Toifl, EStG14, (1.4.2010), § 2 Tz 149). Ein Fruchtgenussberechtigter muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 76 ff, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Im bloßen Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages liegt keine Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten und keine Einflussnahme auf die Einkünfterzielung vor (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 2011/15/0174) vor.

Der Fruchtnießer hat den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten. Bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen. Neue Mietverträge sind vom Fruchtnießer als Vermieter abzuschließen. Er ist Ansprechpartner für die Rechte und Pflichten aus dem jeweiligen Bestandsverhältnis.

Ein solches Auftreten des Fruchtnießers ist tatsächlich nicht erfolgt und wurde seitens des Beschwerdeführers auch nicht behauptet.

*Wie bereits unter Pt. 1.) ausgeführt, ändert daran auch die Tatsache nichts, dass „die Mieter bestätigen auch schriftlich, in Kenntnis der rechtlichen Verhältnisse it. Eintragung im Grundbuch zu seid“. Der Fruchtgenussberechtigte ist bei den Geschäftsabschlüssen nach außen nicht in Erscheinung getreten. Die Stellung des Fruchtnießers ***T*** als Vermieter wurde weder neuen noch bestehenden Mietern nachweislich mitgeteilt.*

Die Behörde darf somit in unbedenklicher Beweiswürdigung davon ausgehen, dass der Fruchtgenussberechtigte im Zusammenhang mit der gegenständlichen Vermietung keine Teilnahme am Wirtschaftsleben entfaltet hat, die zu einer Zurechnung der aus dieser Vermietung resultierenden Einkünfte an ihn führen könnte.

Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte ist auch, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen). Die Übernahme der laufenden Kosten ist zwar in der Fruchtgenussvereinbarung nicht ausdrücklich geregelt, wurde aber tatsächlich so gehandhabt. Dem Fruchtgenussberechtigten blieb daher nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen). Die Abschreibung wurde in den Prüfungsjahren unterschiedlich behandelt.

Faktum ist aber, dass sowohl im Notariatsakt als auch im Beschluss des Gerichtes festgelegt wurde, dass der Fruchtnießer daraus keinen Verlust erzielen darf.

*Eine Beitragspflicht des Fruchtnießers ***T*** über die Erträge hinaus wird laut Vertrag ausdrücklich ausgeschlossen, wobei in diesen Fällen der Fruchtgenussgeber Dr. ***R*** die entsprechenden Aufwendungen zu tragen hat. ***T*** kann aufgrund der Fruchtgenussvereinbarung nie ein Verlust zugewiesen werden. Somit hat er aus dieser Vereinbarung keine Nachteile und auch kein wirtschaftliches Risiko zu tragen. Ob er mehr oder weniger Überschuss ausbezahlt bekommt, ist aufgrund der unentgeltlichen Übertragung noch immer mit keinem Nachteil verbunden. Jede Zahlung, die Hr. T erhält, stellt eine Bereicherung für ihn dar. Aufgrund der vertraglichen Gestaltung können den Minderjährigen somit keine Verpflichtungen bzw. sonstige Nachteile treffen. Das in diesem Zusammenhang von der Rechtsprechung geforderte wirtschaftliche Risiko des Fruchtnießers ist demnach nicht gegeben. Auch aus diesem Grund kommt es nicht zu einer Zurechnung der Einkunftsquelle an den Fruchtnießer.*

*Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle. Die Verfügung des Dr. ***R*** über die ihm zurechnenden Einkünfte bedeutet Einkommensverwendung. Die Einkünfte aus der Vermietung des Objektes BF Adr sind daher, wie lt. Außenprüfung festgestellt, aufgrund der Eigentumsverhältnisse zuzurechnen.“*

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** wird ausgeführt:

1. Der Feststellung der Behörde, dass die Fruchtgenussvereinbarung nach außen nicht ausreichend in Erscheinung getreten wäre, ist zu entgegnen:
 - 1.1. Die entsprechende Vereinbarung wurde notariell abgeschlossen. Sie ist im Grundbuch eingetragen. Die Öffentlichkeitswirksamkeit ist durch die Eintragung der Eigentums- und Nutzungsrechte für jedermann nachvollziehbar gegeben.
 - 1.2. Der Fruchtgenussberechtigte ist Teil der Vermietungsgemeinschaft. Eine Änderung

der „Firmenbezeichnung“ infolge einer Fruchtgenussübertragung ist rechtlich nicht geboten.

1.3. Die Vermietungsgemeinschaft beauftragt fremde Dritte, nämlich eine externe Hausverwaltung, mit der Gebäudeverwaltung. Die Hausverwaltung schließt auch die Mietverträge ab und ist mit den Mietern in laufendem Kontakt.

1.4. Die Hausverwaltung ist unstrittig in Kenntnis der Fruchtgenussvereinbarung. Die Hausverwaltung hat die Gewinnverteilung vorgenommen und die Steuererklärungen eingereicht.

1.5. Die Abrechnung der Mieteinkünfte an den Fruchtgenussberechtigten muss dem PflEGschaftsgericht nachgewiesen werden bzw. wird von diesem regelmässig geprüft.

1.6. Das Finanzamt war spätestens mit der Einreichung der Steuererklärungen für 2014 über die neue Gewinnaufteilung informiert.

1.7. Die Forderung des Finanzamt, dass Mieter laufend über eine Änderung der Bewirtschaftungsverhältnisse informiert sein müssen, ist in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht überschießend.

Ebenso ist nicht geboten, dass der minderjährige ***T*** selbst nach außen hin eine rege Teilnahme am Wirtschaftsleben entfalten muss bzw. dass er selbst gegenüber den Mietern in Erscheinung treten müsse.

1.8. Unbestreitbar ist, dass neben der Grundbucheintragung eine entsprechende Außenwirkung durch die Befassung externer Institutionen (Notar, Hausverwaltung, PflEGschaftsgericht, etc) mit der Fruchtgenussregelung befasst waren.

1.9. Für die Zurechnung der Einkünfte ist wesentlich, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (VwGH 20.03.2014, 2011/15/0174). Für den minderjährigen ***T*** waren jedenfalls die Eltern als gesetzliche Vertreter, die Hausverwaltung als von der Personengemeinschaft (inklusive Fruchtgenussberechtigten) beauftragtes Verwaltungsorgan in die Geschäftsabwicklung involviert, so wie das PflEGschaftsgericht im ausschließlichen Interesse von Herrn T.

2. Der Feststellung der Behörde in Bezug auf das wirtschaftliche Risiko wird entgegnet: Wenn das Finanzamt in Bezug auf das wirtschaftliche Risiko feststellt, dass den minderjährigen Herrn T keine Beitragspflicht zu Instandsetzung getroffen hat bzw. dass er laut Notariatsakt keine Aufwendungen tragen darf, so steht diese Behauptung mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten in Widerspruch, da sämtliche Aufwendungen über die Hausverwaltung abgerechnet wurden und im aliquoten Verhältnis von Herrn T getragen wurden.

In Bezug auf die rechtliche Beurteilung des Notariatsaktes bzw. den entsprechenden wirtschaftlichen Auswirkungen argumentiert das Finanzamt mit bloßen Mutmaßungen und allgemeinen, nicht fallspezifischen Erwägungen.

Die Interpretation des tatsächlichen wirtschaftlichen Sachverhaltes durch das Finanzamt entspricht nicht den realen Abrechnungsmodalitäten, wonach alle Aufwendungen und Kosten dem Fruchtgenussberechtigten im aliquoten Verhältnis belastet wurden.

Das Finanzamt subsummiert aber abschließend im Abschnitt Rechtslage und Erwägung, dass Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte ist, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses zu tragen hat und dass dies im vorliegenden Sachverhalt auch tatsächlich so gehandhabt wurde.

Umso unverständlicher ist es, dass in der Berufungsvorentscheidung nicht sachverhaltskonform entschieden wurde.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 15.4.1993 erwarben Dr. ***R*** und ***R*** 2/3 Anteile bzw. 1/3 Anteile an der Liegenschaft EZ ***EZ***, GB ***GB***, mit der Adresse ***Bf1-Adr***. Das auf dem Grundstück befindliche Gebäude wird vermietet, wobei die aus der Vermietung erzielten Einkünfte bis zum Jahr 2013 zwischen den Eigentümern im Verhältnis ihrer Anteile aufgeteilt wurden. Die Abrechnung der Erträge erfolgt über eine behördlich konzessionierte Hausverwaltung.

Mit Notariatsakt vom 19.11.2013 räumte Dr. ***R*** im Schenkungswege für sich und seine Rechtsnachfolger hinsichtlich seiner Liegenschaftsanteile mit Wirkung ab 31.12.2013 seinem mj. Enkelsohn ***T*** auf die Dauer von zehn Jahren ab Vertragsfertigung ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht ein. Das Fruchtgenussrecht wurde im Grundbuch einverleibt.

In Punkt Zweitens des Schenkungsvertrages ist ausdrücklich festgehalten, dass dem Geschenknehmer lediglich die Erträge aus den Liegenschaftsanteilen ab 31.12.2013 zufallen sollen. Eine Beitragspflicht des Geschenknehmers insbesondere zur Instandsetzung oder Erhaltung des Vertragsgegenstandes über die Erträge hinaus wird ausdrücklich ausgeschlossen. Allfällige über die Erträge hinausgehenden Aufwendungen auf die Vertragsliegenschaft werden vom Geschenkgeber getragen.

Sämtliche Kosten und Gebühren der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung dieser Vereinbarung wurden vom Geschenkgeber Dr. ***R*** übernommen.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Bruck an der Leitha vom 10.12.2013, ***GZ***, wurde der Notariatsakt vom 19.11.2013 pflegschaftsgerichtlich genehmigt. Da sich der Geschenkgeber verpflichtet hat, sämtliche Kosten, die mit dem Fruchtgenussrecht allenfalls verbunden sein

könnten, zu übernehmen und den Minderjährigen somit keine Verpflichtungen bzw. sonstige Nachteile treffen, war für das Gericht insgesamt kein Grund ersichtlich, warum der Notariatsakt dem Kindeswohl abträglich sein sollte, weshalb die Vereinbarung genehmigt wurde.

In sämtlichen Mietverträgen betreffend das gegenständliche Bestandsobjekt, auch in jenen, die nach dem 21.12.2013 abgeschlossen wurden, scheinen als Vermieter Dr. ***R*** u. Mitbesitzer auf. Einen Hinweis auf die vorliegende Fruchtgenussvereinbarung enthalten die Verträge nicht.

Abweichend vom Antrag der Bf., auf Grund des abgeschlossenen Notariatsaktes ab dem Jahr 2014 das Ergebnis zu 2/3 ***T*** zuzuweisen, erfolgte seitens des Finanzamtes die Ergebnisaufteilung aufgrund der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse, dh. es wurden 2/3 der Einkünfte Dr. ***R*** zugerechnet und 1/3 ***R***

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem dem BFG vorliegenden Akteninhalt, insbesondere den angesprochenen Unterlagen, und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gem. § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Wem die Einkünfte zugerechnet werden, richtet sich nach den ertragsteuerrechtlichen Vorschriften {Ritz, BAO6, § 188 Rz 3}.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.

Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (VwGH 20.03.2014, 2011/15/0174).

Für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer (siehe Laudacher in Jakom EStG11 § 2 Rz 45) muss dieser am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten (VwGH 25.01.1993, 92/15/0024). Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrechterhalten werden (vgl. VwGH 20.03.2014, 2011/15/0174).

Der Fruchtnießer muss auch die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses tragen (z.B. Abgaben, Zinsen, Erhaltungsaufwendungen; vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; 20.03.2014, 2011/15/0174).

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) Bestandszinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt. Diese auf den vollen Fruchtgenuss an einem Bestandobjekt abgestellten Erwägungen gelten bei einem anteiligen Fruchtgenuss (an ideellen Anteilen des Objekts) sinngemäß (vgl. VwGH 04.03.1986, 85/14/0133).

Nach den Sachverhaltsfeststellungen hat Dr. ***R*** mit Wirkung ab 31.12.2013 hinsichtlich seiner ideellen Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***Bf1-Adr***, seinem mj. Enkelsohn ***T*** auf die Dauer von zehn Jahren vertraglich ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht eingeräumt.

Dem Beschwerdevorbringen der steuerlichen Vertretung ist insoweit beizupflichten, als das Fruchtgenussrecht durch dessen Eintragung im Grundbuch zwar nach außen zum Ausdruck kommt und daher hinsichtlich der Publizitätswirkung einem – bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzustellenden - Fremdvergleich standhält; ein Auftreten des Fruchtnießers gegenüber den Bestandnehmern, wie von der vorangeführten Rechtsprechung gefordert, wird dadurch aber nicht dargetan. Weder wurde den Mietern der bereits bestehenden und vom Fruchtgenussberechtigten aufrechterhaltenen Mietverträge die Vertragsübernahme angezeigt noch scheint ***T*** in den erst nach der Einräumung des Fruchtgenussrechtes abgeschlossenen (neuen) Mietverträgen als Vermieter auf. Die Mietverträge enthalten auch keinen Hinweis auf die vorliegende Vereinbarung. Die in der Beschwerde angesprochenen schriftlichen Bestätigungen der Mieter sind nicht aktenkundig.

Auch die Tatsache, dass die Fruchtgenussvereinbarung der Hausverwaltung mitgeteilt wurde und diese entsprechend den neuen Nutzungsverhältnissen die Ergebniszuteilung neu gestaltete, vermag nichts daran zu ändern, dass das Auftreten des Fruchtnießers gegenüber den Bestandnehmern im Sinne der angeführten Rechtsprechung des VwGH nicht ausreichend

dokumentiert wurde. In diesem Zusammenhang wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Zum fehlenden wirtschaftlichen Risiko hat das BFG bereits im Erkenntnis vom 06.03.2019, RV/7103562/2014, betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2012, ausgeführt:

„Im Schenkungsvertrag vom 19.11.2013 (der mit ergänzendem Notariatsakt vom 16.05.2014 nachträglich auf das Streitjahr erweitert wurde) ist festgehalten, dass dem Geschenknehmer lediglich die Erträge aus den Liegenschaftsanteilen zufallen sollen. Eine Beitragspflicht des Geschenknehmers, insbesondere zur Instandsetzung oder Erhaltung des Vertragsgegenstandes über die Erträge hinaus, wird ausdrücklich ausgeschlossen. Allfällige über die Erträge hinausgehende Aufwendungen auf die Vertragsliegenschaft werden vom Geschenkgeber getragen. Daraus ergibt sich, dass der Fruchtnießer weder das wirtschaftliche Risiko noch, wie von der Rechtsprechung gefordert, alle anfallenden Kosten an dem bewirtschafteten Liegenschaftsanteil trägt.“

Da der mj. ***T*** weder das wirtschaftliche Risiko noch alle im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung des Vermietungsobjektes anfallenden Kosten trägt, sind daher im vorliegenden Fall die von der Judikatur für eine Zurechnung von Einkünften an den Fruchtgenussberechtigten geforderten Voraussetzungen nicht erfüllt.

Dem Einwand der Bf., dass der Fruchtnießer sehr wohl mit allen Aufwendungen und Kosten im aliquoten Verhältnis belastet wird und er somit das wirtschaftliche Risiko zu tragen hat, ist entgegenzuhalten, dass nach dem expliziten Wortlaut des Schenkungsvertrages ***T*** lediglich die Erträge zufallen sollen und eine - über die Erträge hinausgehende - Beitragspflicht zur Instandsetzung oder Erhaltung des Vertragsgegenstandes ausdrücklich ausgeschlossen wird. Diese – die Einnahmen übersteigenden - Kosten sind vom Geschenkgeber Dr. ***R*** zu tragen, sodass ***T*** aus der Bewirtschaftung des gg. Bestandobjektes de facto keinen Verlust erzielen kann.

Zutreffend hat die Abgabenbehörde in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass auf Grund der vorliegenden vertraglichen Vereinbarung ein eventuell auftretender Jahresverlust dem Geschenknehmer nicht zugerechnet werden könnte.

Die Tatsache, dass den minderjährigen Fruchtgenussberechtigten keine Verpflichtungen bzw. Nachteile treffen, ihm sohin kein Verlust zugewiesen werden darf, war letztlich auch die Voraussetzung dafür, dass der Vertrag pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde.

Richtig ist, dass in den Streitjahren aus der Bewirtschaftung des gg. Mietobjektes jeweils ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wurde und dass Dr. ***R*** keine Zuzahlungen zur Erhaltung und zum Betrieb der Liegenschaft zu leisten hatte; dies

bedeutet aber nicht, dass – wie in der Beschwerde vorgebracht wird - das gesamte wirtschaftliche Risiko somit klar auf Seiten des Fruchtgenussberechtigten liegt. Würden nämlich die Aufwendungen die erzielten Einnahmen übersteigen, müsste der Fruchtgenussgeber die entsprechenden Aufwendungen tragen, sodass den Fruchtnießer nur ein eingeschränktes wirtschaftliches Risiko trifft.

Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass eventuelle Mietausfälle, Leerstehungen oder Erhaltungsaufwendungen im Bedarfsfall von den auf dem Bankkonto des Fruchtgenussberechtigten in den Vorjahren angesammelten Überschüssen abgedeckt werden könnten, hat bereits die Abgabenbehörde zu Recht entgegengehalten, dass ein Zugriff auf diese Ersparnisse im Notariatsakt nicht vorgesehen bzw. ausgeschlossen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 EStG die Übertragung der Einkunftsquelle auf diesen. Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die Einkünfte im voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung (VwGH 20.03.2014, 2011/15/0174).

In diesem Zusammenhang ist schließlich auf die Ausführungen im bereits erwähnten Erkenntnis des BFG vom 06.03.2019, RV/7103562/2014, zu verweisen, wonach auch die Zweckwidmung der Zuwendung (die Erträge sind laut Schreiben vom 23.11.2012 für die Ausbildung des bedachten Enkels zu verwenden) gegen eine Übertragung der Einkunftsquelle und für eine bloße Geldschenkung spricht. Wer nämlich selbst über eine Einkunftsquelle verfügt, kann in der Regel deren Erträge auch nach eigenem Gutdünken einsetzen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass mit der gegenständlichen Gestaltung dem Fruchtnießer ***T*** lediglich Einkünfte und nicht eine Einkunftsquelle überlassen wurden. Dabei handelt es sich aber um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung, die keine Zurechnungsänderung der Einkünfte zur Folge hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu den Anträgen auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat:

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a und b BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

Nach § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a und b BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

Die Anträge auf Entscheidung über eine Beschwerde durch den Senat sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sind jeweils in der Beschwerde oder im Vorlageantrag zu stellen (vgl. Ritz, BAO, § 272, Rz. 4 sowie § 274, Rz. 2). Es genügt daher nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Beschwerde) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. VwGH 27.02.2001, Zl. 2000/13/0137; 16.09.2003, Zl. 2000/14/0116; 24.03.2004, Zl. 98/14/179).

Im vorliegenden Fall wurden diese Anträge erst in einem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftsatz vom 11.02.2020 eingebracht. Demnach besteht kein Rechtsanspruch auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das Bundesfinanzgericht folgte im vorliegenden Beschwerdefall der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Übertragung von Einkunftsquellen und zur Einflussnahme auf die Einkunftserzielung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde darüber hinaus nicht aufgeworfen.

Wien, am 20. November 2020