

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SADLEDER Wirtschaftsprüfungs GmbH, Linzer Straße 63, 4502 Sankt Marien, über die Beschwerden vom 31. Juli 2017 und 26. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels

< vom 28. Juni 2017 betreffend Umsatzsteuer 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2010, 2011, 2012, 2013, und 2014;

< vom 29. Juni 2017 betreffend Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für 2010 bis 2015 sowie Wiederaufnahme Feststellung der Einkünfte für 2010 bis 2014;

< vom 9. Juli 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für 2016 und

< vom 10. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuer 2016

Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach Durchführung einer **Außenprüfung der Jahre 2010 bis 2015** wurden Feststellungen im Zusammenhang mit der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft vom Vater an seine Töchter getroffen.

Es würde eine Nahebeziehung zwischen Fruchtnießer (Töchter) und Fruchtbesteller (Vater) vorliegen. Weiters sei die Liegenschaft an die Fa. N1 (im Folgenden: N1) vermietet worden, bei welcher der Vater Geschäftsführer sowie Gesellschafter sei. In weiterer Folge hätte die Fa. N1 die Liegenschaft an die Fa. N2 (im Folgenden: N2) untervermietet.

Bei der Firma N2 sei die Firma N1 Gesellschafter (100%) und der Vater wiederum Geschäftsführer.

Nach Ansicht des Prüfers würde bezüglich der Einräumung des Fruchtgenussrechtes und der anschließenden Vermietung kein Fremdvergleich vorliegen. Die tatsächliche Vermietung sei dem Vater (Fruchtgenussbesteller) zuzurechnen.

Mit **Bescheiden vom 28. Juni 2017 bzw. 29. Juni 2017** (Nichtfeststellungsbescheid) wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2010 bis 2014 wurden die entsprechenden Abgaben neu festgesetzt.

Weiters wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2015 neu festgesetzt. Ebenso erfolgte die Nichtfeststellung von Einkünften betreffend die Jahre 2010 bis 2015.

Begründend wurde auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung sowie auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Mit **Eingabe vom 31. Juli 2017** wurde **Beschwerde** gegen oben genannte Bescheide eingereicht (innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist).

Ad a) Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO:

Gem. § 303 Abs. 1 BAO kann (Ermessensentscheidung) ein Bescheid von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen und Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

In diesem Falle kann lediglich die Bestimmung lit. b) zu einer möglichen Wiederaufnahme der Bescheide 2010 -2014) führen, da keine Gründe vorliegen, die nach lit. a) bzw. lit. c) eingewendet werden könnten.

Im Zuge der Besprechungen wurde darauf hingewiesen, dass kein Wiederaufnahmetatbestand vorliegt, da sämtliche Informationen bereits von Beginn an vorgelegt sind.

Die Feststellung der Behörde, dass der Fruchtgenussvertrag nicht vorgelegt wäre, ist unrichtig.

Tatsache ist, dass keine neuen Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, da sämtliche Fakten und Unterlagen in diesem Zusammenhang bereits im Vorfeld der Finanz übermittelt wurden, sodass der Sachverhalt zur Gänze vor Bescheidausfertigungen bekannt war.

So wurden im Zuge der Beantragung der Steuernummer für die Gemeinschaft dem Finanzamt

sämtliche Unterlagen einschließlich Mietvertrag und die Beschlüsse des BG Traun in Bezug auf den Fruchtgenussvertrag vorgelegt.

Der Dienstbarkeitsvertrag bezüglich der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Beschwerdeführerin wurde zusätzlich dem FA Linz (StrNr ***1***) übermittelt.

In der Folge gab es auch noch ein Telefonat mit Hr. ***2*** (FA Linz), in dem der Fruchtgenussvertrag besprochen wurde.

Die geäußerten Bedenken, die von Hr. ***2*** (FA Linz) gegen diese vertragliche Gestaltung zunächst kundgetan wurden, wurden meinerseits als steuerlicher Vertreter mit Argumenten widerlegt.

Nachdem auch in der Folge die nachfolgenden Veranlagungen entsprechend den eingereichten Erklärungen vorgenommen wurden, konnte man auch davon ausgehen, dass die vorgebrachten Argumente offensichtlich auch seitens der Abgabenbehörde anerkannt wurden. Auch musste davon ausgegangen werden, dass in diesem Zusammenhang eine Abstimmung zwischen dem Finanzamt Linz und Finanzamt Wels erfolgte, da ein übergreifender Sachverhalt vorliegt, der einheitlich zu beurteilen ist.

Nunmehr im Zuge der Betriebsprüfung diesen Sachverhalt, der im Detail bereits von Beginn an bei der Finanzverwaltung aktenkundig war und auch erörtert wurde, als neue Tatsachen und Beweismittel anzusehen, entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Da der Behörde somit der Sachverhalt von Beginn an so vollständig bekannt war, dass sie bereits in diesen Verfahren zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren gelangten Entscheidung hätte kommen können, liegt kein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO vor (siehe VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Laut VwGH 8.11.1973, 1428/72 sowie VwGH 19.5.1988, 87/16/003 liegt auch kein Wiederaufnahmegrund vor, wenn die bestimmten Tatsachen und Beweismittel vorliegen und die Behörde diese aktenkundigen Umstände bei der Bescheidausfertigung nicht beachtet.

Da somit keinerlei Wiederaufnahmegründe vorliegen, ist der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2010 - 2014 aufzuheben.

Ad b) Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2015:

Im Zuge der Betriebsprüfung wird - ob gerechtfertigt oder nicht – der Dienstbarkeitsvertrag mit den Kindern steuerlich nicht anerkannt. Die Einkünfte aus dem Mietvertrag mit der Firma N1 werden laut Finanzverwaltung Hr. A B (Vater) zugerechnet. Die Betriebsprüfung bleibt jedoch jegliche Begründung schuldig, warum diese Vermietungsumsätze umsatzsteuerrechtlich Hr. A B zuzurechnen wären.

Die ESt-Richtlinien sprechen nur darüber ab, wem möglicherweise die Einkünfte zuzurechnen sind, sollte der Fruchtgenussvertrag nicht anzuerkennen sein.

Umsatzsteuerrechtlich muss dies jedoch getrennt beurteilt werden, da die Finanz einen zivilrechtlich abgeschlossenen Vertrag, der auch so gelebt wird, nicht ohne Begründung als nicht abgeschlossen beurteilen kann. Dies würde ja einen ungerechtfertigten Eingriff in die Rechte und Pflichten der Dienstbarkeitsnehmer bedeuten.

Laut § 2 UStG ff ist Unternehmer, wer eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gewerblich und beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, wenn auch die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlen sollte.

Unternehmen ist somit jede natürliche Person oder jedes Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig, selbständig gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses) - siehe USt-RI RZ 181.

Tatsache ist, dass in diesem Zusammenhang ausschließlich die Personengemeinschaft Beschwerdeführerin nach außen hin aufgetreten ist und dadurch diese Gemeinschaft als Unternehmer im Sinne des UStG anzusehen ist.

Der Vermietungsumsatz, der im Rahmen des Dienstbarkeitsvertrages von der Personengemeinschaft erzielt wurde, ist daher ausschließlich der Vermietungsgemeinschaft zuzurechnen.

Hr. A, dem nunmehr seitens der Behörde die erzielten Einnahmen zugerechnet werden sollten, ist in diesem Zusammenhang gegenüber dem Mieter, der Fa. N1, nie aufgetreten und kann daher dieser Umsatz auf Grund gesetzlichen Bestimmung lt. UStG Hr. A B nicht zugerechnet werden.

Zudem ist festzuhalten, dass über die Vermietungsumsätze ausschließlich die Vermietungsgemeinschaft (Beschwerdeführerin) Verfügungsberechtigt war und ist.

Dies wurde auch bis zur Volljährigkeit der Kinder seitens des Gerichtes stets kontrolliert. Die Umsatzsteuerbescheide sind daher entsprechend den Erklärungen festzusetzen.

Ad c) Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015:

Die bescheidmäßige Mitteilung, dass keine gesonderte Feststellung der Einkünfte erfolge, entspricht nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Die Begründung gegen die Wiederaufnahmebescheide, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen aufzuheben sind, wurde bereits vorhin dargelegt.

Weitere Feststellungen wurden nicht getroffen, sodass die Überschussfeststellungen 2010 bis 2015 entsprechend den eingereicht Erklärungen festzusetzen sind.

Die Finanzverwaltung begründet die Aufhebung der Feststellungsbescheide mit der Nichtanerkennung des Dienstbarkeitsvertrages zwischen der Vermietungsgemeinschaft Beschwerdeführerin und Hr. A B.

Diese rechtliche Beurteilung ist nicht schlüssig und auch rechtlich nicht gesetzeskonform.

Sämtliche Erfordernisse,

der Vertrag muss

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

müsste zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden,

die Nutzungsberechtigten müssen auf die Erzielung der Einkünfte Einfluss nehmen können

Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Interesse gestalten können

Aufwendungen iZm dem Gegenstand tragen gegenüber dem Mieter als Vermieter auftreten und das Fruchtgenussrecht muss über eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestehen liegen vor und dennoch wird diese Vereinbarung steuerlich nicht anerkannt.

Die Aussage der Behörde, dass den Nutznießern keine Möglichkeit eingeräumt wurde, eigene Nutzungsmöglichkeiten über diesen Vermietungsanteil zu gestalten, muss als Schutzbehauptung zurückgewiesen werden.

Die Vermietungsgemeinschaft war bereits vor Abschluss des Mietvertrages eingebunden und es wurden auch mit anderen möglichen Mietern im Vorfeld Gespräche geführt.

Letztlich entschied man sich zu Gunsten der Fa. N1 - wie bei derartigen Verträgen üblich - , da auf Grund der Bonität und der Wahrscheinlichkeit längerfristig das Mietverhältnis aufrecht halten zu können, diesem Unternehmen der Vorzug gegeben werden musste.

Die Disposition stand somit ausschließlich den Dienstbarkeitsnehmern zu. Auch sind letztlich ausschließlich die Kinder Verfügungsberechtigt in Bezug auf die erzielten Einkünfte. Dies wurde von Beginn an durch das Bezirksgericht kontrolliert. Dies zeigt auch der bereits vorgelegte Beschluss des Bezirksgerichtes, auf Grund dessen zum Zeitpunkt der Volljährigkeit der zu diesem Zeitpunkt zur Verfügung stehende Betrag der Tochter übertragen wurde.

Auch die Anmerkung, dass keine Indexanpassung vertraglich festgelegt wurde, ist nicht fremdunüblich. Dies vor allem unter dem Aspekt, dass dadurch vertraglich vereinbart werden konnte, dass Instandhaltungs- und Erhaltungsarbeiten auf Kosten des Mieters - ohne Ersatzanspruch - durchzuführen sind. Diese Kostenverlagerung entspricht mit Sicherheit der möglichen Indexanpassung.

Mit überwiegender Wahrscheinlichkeit wird gerade dadurch eine höhere Steigerung der Mieteinkünfte erzielt, als wenn nur die Indexanpassung schlagend werden würde und die Vermietergemeinschaft diese Erhaltungskosten tragen müsste.

Auch die Feststellung der Behörde, dass die Vermieter nur berechtigt wären, den Vertrag unter ganz bestimmten Auflagen zu kündigen, entspricht nicht den Tatsachen und wird die Bestimmung Pkt. 4. des Mietvertrages rechtlich unrichtig interpretiert.

Laut Vertrag kann jede Vertragspartei den Mietvertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jeweils zum Monatsende aufkündigen.

In Punkt 4. des Vertrages sind lediglich jene wichtigen Gründe aufgelistet, die den Vermieter zur sofortigen Aufkündigung (ohne Einhaltung der Kündigungsfrist) berechtigen.

Auch haben die Dienstbarkeitsnehmer auf Basis des Dienstbarkeitsvertrages sämtliches Unternehmerrisiko übernommen, da sowohl die Einnahmen als auch Ausgaben von den Nutznießern gestaltet werden können bzw. bezahlt werden müssen. Dies wurde auch in den ersten Jahren entsprechend umgesetzt.

Nachdem letztlich der überwiegende Teil der laufenden Betriebskosten dem Mieter direkt von Dritten vorgeschrieben wurden und nur noch die allgemeinen Betriebskosten, die zuvor der

Eigentümer an die Dienstbarkeitsnehmer anteilig zu verrechnen hat und welche anschließend von den Dienstbarkeitsnehmern dann 1:1 zuzüglich den pauschalierten Verwaltungskosten gem. MRG weiter verrechnet werden müssen, zu verrechnen waren, wurde zwischen dem Mieter, den Vermietern und dem Eigentümer vereinbart, dass diese Kosten direkt durch den Eigentümer zur Verrechnung gelangen sollten.

Nur wenn der Mieter seinen Zahlungsverpflichtungen in diesem Zusammenhang nicht nachkommen würde, dann würde - so diese Vereinbarung - der Eigentümer diese anteiligen Betriebskosten wieder an die Dienstbarkeitsnehmer in Rechnung stellen.

Für die Dienstbarkeitsnehmer erspart man sich dadurch einen Verwaltungsaufwand.

Ertragsmäßig verliert die Vermietungsgemeinschaft - auch wenn man die möglichen Verwaltungskosten lt. MRG nicht mehr verrechnet - keinen Cent, da die Kosten für die sonst notwendige Betriebskostenabrechnung - die üblicherweise an Dritte vergeben wird - diese Mehreinnahme wieder aufheben.

Auch dies ist sicherlich als fremdüblich anzuerkennen.

Zuletzt wird seitens der Abgabenbehörde noch der Punkt „Rechtlich abgesicherte Position, gewisse Dauer der Rechtseinräumung“ als Indiz für die Nichtanerkennung des Dienstbarkeitsvertrages angeführt.

Laut Finanzverwaltung wird die Zurechnung der Einkünfte weiterhin beim Eigentümer vorgenommen, da nach Ansicht der Finanzverwaltung die Einräumung des Fruchtgenussrechtes auf 6 Jahre als nicht ausreichend angesehen wird, da den Vertragsparteien das Recht zukommt, den Vertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat jederzeit aufzukündigen. Diesbezüglich ist jedenfalls festzuhalten, dass diese vertragliche Bestimmung seitens des Bezirksgerichtes Traun als notwendig beurteilt wurde, um den minderjährigen Kindern einen raschen Ausstieg zu ermöglichen. Seitens der Vertragsparteien wurde stets ein Zeitraum [von] mindestens 10 Jahren vereinbart.

Dies ist auch dadurch nachvollziehbar, dass nach Auslaufen der 6 Jahre der Dienstbarkeitsvertrag um weitere 10 Jahre verlängert wurde.

Weiters ist festzuhalten, dass der tatsächliche Zeitraum keineswegs gesetzlich definiert ist, sodass dies nicht als entscheidend angesehen werden kann. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass aufgrund des Fruchtgenussrechtes die Mutter als Vormund für die Kinder die Vermietungseinheit selbstständig und unternehmerisch nutzen kann und sämtliche Risiken und Chancen den Dienstbarkeitsnehmern zuzurechnen sind.

Die Dienstbarkeitsnehmer konnten daher von Beginn an auf die Einkünfte Einfluss nehmen und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenem Ermessen gestalten.

Die Dienstbarkeitsnehmer tragen daher ab Fruchtgenussbestellung das Unternehmerrisiko und treten seither nach außen hin auf und nehmen somit am Wirtschaftsleben entsprechend teil.

Auch das BFG v. 28.5.2014, GZ-RV/1100465/2012 urteilt, dass, wenn der Fruchtgenussberechtigte eigenständig am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen völlig frei gestalten kann, auch eine weniger als 10jährige Rechtseinräumung einer steuerlichen Anerkennung nicht entgegen steht.

Da der Vertrag auf 6 Jahre zunächst abgeschlossen war (wurde bereits um weitere 10 Jahre verlängert), kann davon ausgegangen werden, dass die Dienstbarkeitsnehmer längerfristig - jedenfalls zeitlich ausreichend - die notwendigen Dispositionsmöglichkeiten innehaben und innehatten, sodass die steuerliche Anerkennung dieser Dienstbarkeitsvereinbarung nicht in Abrede gestellt werden kann.

Wenn man - wie die Finanz ständig betont - den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt zur Entscheidung heranzieht, dann zeigt die bisherige Dauer als auch durch die neuerliche Verlängerung des Dienstbarkeitsvertrages deutlich auf, dass von Beginn an ein Zeitraum von mehr als 10 Jahren angedacht war.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 5. Juli 2018** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde Folgendes ausgeführt:

Folgender Sachverhalt ist der Entscheidung zugrunde zu legen:

*Mit Vertrag vom 30.3.2010 wurde die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes zwischen Hrn. B A als Fruchtgenussgeber und seinen zu diesem Zeitpunkt noch minderjährigen Töchtern C (geb.: 1995) und D (geb. 1999) A als Fruchtgenussnehmer ab 1.1.2010 abgeschlossen. Gegenstand der Rechtseinräumung ist ein Anteil des auf dem Grundstück ***3***, ***4*** 1 befindlichen Gebäudes unter Hinweis auf einen angefügten Plan (rot markierte Fläche).*

Am 31.3.2010 erfolgte der Abschluss eines Mietvertrages beginnend mit 1.1.2010 zwischen C und D A als Vermieter und der Firma N1 als Mieter (Geschäftsführer und Gesellschafter: 100% B A) über den Gegenstand der Fruchtgenusseinräumung.

Am 9.8.2010 erfolgte der Abschluss eines weiteren Mietvertrages beginnend mit 1.1.2010 zwischen B A als Vermieter und der N1 als Mieter über die lt. Plan „nicht rot markierten Flächen“, ergibt einen Anteil von 50,38% der Liegenschaft.

Die gesamte Liegenschaft wurde von der N1 somit angemietet und wird lt. Mietvertrag vom 9.8.2010 beginnend mit 1.1.2010 an die Firma N2 (Gesellschafter: N1 100%, Geschäftsführer: Hr. B A) untervermietet.

Im Rahmen der Betriebsprüfung über die Jahre 2010 bis 2015 wurde das eingeräumte Fruchtgenussrecht steuerlich nicht anerkannt. Folge dessen wurden die Einkünfte und Umsätze aus dem Mietvertrag mit der N1 Herrn B A als Vermieter der gesamten Liegenschaft zugerechnet. Dabei wurden die Kosten der Einräumung des Fruchtgenusses nicht mehr berücksichtigt. Die geltend gemachten Aufwendungen für Steuerberatung bei der Beschwerdeführerin blieben bei B A außer Ansatz und wurden bei C und D A mit dem Bruttobetrag als Sonderausgaben berücksichtigt. Die verbleibenden Einkünfte wurden Hrn. B A zugerechnet. Die Umsätze aus Vermietung blieben gem. § 11 UStG (Steuerschuld aufgrund Rechnung) bei der Hausgemeinschaft steuerpflichtig.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird für die detaillierte Darstellung des Sachverhalts auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Juni 2017 verwiesen.

Mit der gegenständlichen Beschwerde werden die eingangs genannten Bescheide bekämpft, und eingewendet, dass

- a) keine Wiederaufnahmegründe vorlägen, da entgegen der Feststellung der BP keine neuen Tatsachen und Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren hervorgekommen seien,*
- b) die Umsätze aus der Vermietung der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien, da sie durch ein Auftreten nach außen als Unternehmer iSd UStG anzusehen sei,*
- c) die Überschussfeststellungen entsprechend den eingereichten Erklärungen festzusetzen seien, da sämtliche Erfordernisse für die Anerkennung des Fruchtgenussvertrages vorlägen.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

- a) Zur Wiederaufnahme der Verfahren:*

Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Juni 2017 ausgeführt, wurden die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2010-2014 und Feststellungstellung der Einkünfte 2010-2014 wiederaufgenommen, da der ebendort ausgeführte Sachverhalt aus den Abgabenerklärungen und den Beilagen der Veranlagungsjahre nicht hervorgekommen ist. Insbesondere wird auf den Fruchtgenussvertrag vom 30. März 2010 verwiesen, der die Voraussetzung für die steuerrechtliche Würdigung bildet, und erst im Rahmen der BP vorgelegt wurde. Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. etwa VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016). Die Vorlage des Fruchtgenussvertrages bei einer anderen Steuernummer, oder ein Telefonat mit einem für die gegenständlichen Verfahren unzuständigen Finanzamtsmitarbeiter, stellen daher kein Hindernis für die Wiederaufnahme dar.

- b) Zur Zurechnung der Umsätze:*

Die Beschwerdeführerin führt aus, dass unabhängig von der Zurechnung der Einkünfte, die Umsätze aufgrund der Unternehmereigenschaft der Personengemeinschaft Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. In diesem Zusammenhang verweist die Beschwerdeführerin insbesondere auf das nach außen hin in Erscheinung treten der Personengemeinschaft, sowie auf deren ausschließliche Verfügungsberechtigung über die Vermietungsumsätze.

Entscheidend für die Zurechnung von Umsätzen ist die Unternehmereigenschaft, die gem. § 2 UStG Selbständigkeit erfordert. Steuerpflichtige sind dann selbständig, wenn sie Unternehmerinitiative entfalten. Diese zeigt sich durch die Beeinflussung des Erfolges der Tätigkeit mittels freier Entscheidung. Aus den in der Niederschrift vom 19. Juni 2017, sowie unter lit. c dieses Schreibens genannten Gründen ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin den Erfolg der Tätigkeit nicht beeinflussen konnte. Die Umsätze sind daher Herrn A zuzurechnen. Die Beschwerdeführerin ist aufgrund der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer dennoch umsatzsteuerpflichtig.

Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Juni 2017 erläutert, belegen die vorgelegten Unterlagen, dass die Fruchtnießerin C A auch nach Erreichen der Volljährigkeit nicht alleine verfügungsberechtigt über die erzielten Einnahmen war, sondern

lediglich gemeinsam mit einem Elternteil. Die Eltern, Herr B A und Frau E A, waren laut vorgelegten Depotverträgen jeweils einzeln zeichnungsberechtigt.

c) Zur Zurechnung der Einkünfte

Nach Ansicht des Finanzamtes liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung des Fruchtgenussvertrages nicht vor. Herr A suchte nach eigenen Angaben (Aktenvermerk der BP vom 30. März 2016) eine geeignete Liegenschaft für den Firmensitz der N2. Die Liegenschaft wurde ihm in diesem Zusammenhang zur Miete angeboten. Einige Monate später stand die Liegenschaft zum Verkauf, und Herr A hat sie mit Kaufvertrag vom 31. März 2009 erworben. Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Juni 2017 ausgeführt, wurden die Verträge über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes (Vertrag vom 30. März 2010), und die Vermietung (Vertrag vom 31. März 2010) erst nach Beginn der Nutzung der Liegenschaft durch die N2 am 1. Jänner 2010 abgeschlossen. Dass es in dieser Konstellation den minderjährigen Töchtern des Alleingesellschafters der N1 (Mieter) und der N2 freigestanden sei, an fremde Dritte zu vermieten, ist aus Sicht der Behörde in höchstem Maße unglaublich, und wird als Schutzbehauptung angesehen.

Hinsichtlich der im Zusammenhang mit der Fremdüblichkeit des Mietvertrages vorgebrachten Argumente der Beschwerdeführerin wird auf die detaillierten Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Der Interpretation von Punkt 4 des Mietvertrages als Gründe für die sofortige Aufkündigung durch den Vermieter folgt das Finanzamt nicht. Aufgrund des Wortlautes der Bestimmung ist die Aufkündigung des Mietverhältnisses durch den Vermieter nur unter den genannten Gründen möglich.

Die Fruchtnießer haben somit keine Möglichkeit, die Einnahmen zu beeinflussen. Das Gesamtbild der Verhältnisse lässt, insbesondere aufgrund der

- mangelnden Indexierung, der*
 - Tragung des Erhaltungsaufwandes durch den Mieter, der*
 - fehlenden Betriebskostenabrechnungen, der*
 - mündlichen Änderung des Mietvertrages (Nichtverrechnung von Betriebskosten) entgegen der im Vertrag geforderten Schriftlichkeit, der*
 - Rückwirkung der am 30.3.2010 bzw. 31.3.2010 ausgefertigten Verträge ab 1.1.2010, und der*
 - erstmaligen Mietzahlung im August 2010,*
- keine Beurteilung als fremdüblich zu.*

Mit Eingabe vom 26. Juli 2018 wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Weiters wurde in dieser Eingabe **Beschwerde** hinsichtlich Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid 2016 erhoben.

< Wiederaufnahme gem. § 303 BAO betreffend Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid 2010 bis 2014:

Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass hier neue Tatsachen vorliegen, die der

Finanzverwaltung bis zur Betriebsprüfung nicht bekannt gemacht worden wären, ist schlichtweg unrichtig.

Im Zuge der Beantragung der Steuernummer wurde bereits am 9. August 2010 der Mietvertrag zwischen C und D A, beide vertreten durch die Mutter, E A, mit der Firma N1 übermittelt. Aufgrund dieses Mietvertrages ist bereits ersichtlich und wird in der „Präambel“ zu Beginn bereits festgehalten, dass der Vermieter als Fruchtnießer in diesem Zusammenhang Teile der Liegenschaft vermietet. Die angegebene Fläche und der beiliegende Lageplan konkretisieren dies.

In weiterer Folge wurde dann noch am 13. August 2010 die Beschlüsse des Bezirksgerichtes Traun, in dem das Fruchtgenussrecht und der Vermietungsvertrag genehmigt wurden, vorgelegt.

Die Finanzverwaltung kann daher nicht behaupten, dass sie von dem Fruchtgenussrecht erst im Zuge der BP Kenntnis erlangt hätte.

Im mit Beschluss von 1. Juni 2010 genehmigten Miet- und Fruchtgenussvertrages durch das BG Traun sowie im zuvor bereits übermittelten Mietvertrag sind sämtliche Bestimmungen des Fruchtgenussvertrages bereits enthalten (Liegenschaft, Plan der vermieteten Teile, monatliche Mietzins, Substanzabgeltung, Kündigungsfrist) und somit offengelegt, sodass dadurch bereits alle Unterlagen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestanden sind.

Weiters ist schon auch nochmals darauf hinzuweisen, dass sämtliche Unterlagen auch der Finanzverwaltung Linz im Rahmen der ESt-Veranlagung 2009 von Hr. A B (Fruchtgenussbesteller) übermittelt wurden und dort die Rechtmäßigkeit des Fruchtgenussvertrages und der Zurechnung der Einkünfte bei den Kindern offensichtlich auch anerkannt wurde, da sonst im Zuge der Veranlagung 2010 und Folgejahre hier zusätzliche Einkünfte angesetzt werden hätten müssen.

Daher auch der Hinweis in der Beschwerde, dass diese Verträge und steuerlichen Auswirkungen mit der Finanz abgeklärt wurden.

Im Zuge der Betriebsprüfung sind daher keine neuen Tatsachen mehr hervorgekommen, sodass kein Wiederaufnahmegrund für die Jahre 2010 bis 2014 gegeben ist.

Auf Grund der vorhandenen Unterlagen war der Sachverhalt zur Gänze bekannt, sodass man seitens der Finanzverwaltung schon in diesen Verfahren zu dieser Entscheidung hätte gelangen können.

Laut ständiger Rechtsprechung ist dadurch die Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt.

< Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2016:

Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass die Umsätze, die von der Vermietergemeinschaft der Firma N1 in Rechnung gestellt wurden, Herrn A B zuzurechnen wären, entspricht jedenfalls nicht den gesetzlichen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechtes.

Zunächst verweise ich nochmals auf die Ausführungen in der Beschwerde.

Nochmals ist festzuhalten, dass ausschließlich die Vermietergemeinschaft (Beschwerdeführerin) nach außen hin tätig wurde.

Herr A B ist in diesem Zusammenhang nie aufgetreten und es war auch die freie Entscheidung der Vermieter, vertreten durch die Mutter E A, diesen Mietvertrag einzugehen.

Wie auch die USt-Richtlinien aufzeigen, ist für die Unternehmereigenschaft das Außenverhältnis und dessen Auftreten von wesentlicher Bedeutung. Dies kann der Vermietergemeinschaft in diesem Falle nicht abgesprochen werden. Auch die Rechtsprechung (z. B.: VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151, 0152) führt aus, dass für die Unternehmereigenschaft entscheidend ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist.

Die Behauptung der Behörde, dass die Selbständigkeit fehle, ist zurückzuweisen und entspricht nicht den Tatsachen. Durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes stand es den Vermietern frei, wie die Nutzung dieser Fläche erfolgt. Durch die erstmalige Neuvermietungsmöglichkeit bestand hier freie Gestaltungsmöglichkeit, wodurch der Erfolg ausschließlich von der Vermietergemeinschaft beeinflusst war und ist.

Die Vermietergemeinschaft ist daher als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG anzusehen und können die Vermietungsumsätze jedenfalls nicht Herrn A B zugerechnet werden.

Die Aussage in der Bescheidbegründung, dass die Fruchtnießerin C A auch nach ihrer Volljährigkeit nicht alleine Verfügungsberechtigt über die erzielten Einnahmen wäre, ist ebenfalls unrichtig.

In diesem Zusammenhang wurde bereits der Finanzverwaltung im April 2016 die Bestätigung der VKB übermittelt, die den Fehler bei der Umstellung des Depots bestätigt hat und festgehalten hat, dass C A ab Volljährigkeit alleine die Verfügungsberechtigung inne hat. Die entsprechende Bestätigung liegt nochmals bei.

Dass von Beginn an die Kinder C und D Verfügungsberechtigt waren und sind, zeigt auch die Tatsache, dass dies seitens des BG Traun auch kontrolliert wurde und wird (auch diesbezüglich liegt die Bestätigung bei).

Dadurch wird sichergestellt, dass ausschließlich die Kinder entsprechend Verfügungsberechtigt sind.

Wie auch die Bestätigung des BG-Traun aufzeigt, sind ausschließlich die Kinder in Vertretung der Mutter Verfügungsberechtigt und sind die Konten auch gesperrt, sodass nur mit Zustimmung des Gerichtes die Mutter als Vertreterin für die Kinder letztlich bis zur Volljährigkeit darüber verfügen kann.

Da die Vermietungsgemeinschaft, vertreten durch die Mutter, von Beginn an entscheiden konnte, ob sie diesen Mietvertrag mit der Firma N1 oder mit anderen möglichen Mietern eingeht, kann die freie Entscheidungsmöglichkeit nicht widerlegt werden. Die Unternehmereigenschaft kann aufgrund der gegebenen Tatsachen der Personengemeinschaft nicht aberkannt werden, sodass diese Umsätze ausschließlich bei der Beschwerdeführerin umsatzsteuerpflichtig zu behandeln sind.

< Feststellungsbescheide 2010 bis 2016:

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass sämtliche Erfordernisse im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussrecht vorliegen und es freie Entscheidung des Vermieters war, diesen

Mietvertrag mit der Firma N1 einzugehen. Von einer Schutzbehauptung kann hier keine Rede sein. Bereits nach Kauf der Liegenschaft im Jahre 2009 hat der Vater den Kindern bereits mündlich zugesichert, diesen Teil der Fläche nutzen zu dürfen. Ab diesem Zeitpunkt wurden, vertreten durch die Mutter, Überlegungen in Bezug auf die Nutzung angestellt und die Möglichkeiten in Bezug auf die Vermietung, der Mieter und des Mietzinses versucht abzuklären. Es wurde in der Folge dann zunächst zu Beginn mit 1.1.2010 ein mündlicher Vertrag mit der Firma N1 abgeschlossen und die Errichtung eines schriftlichen Vertrages vereinbart.

Die Errichtung der schriftlichen Verträge (Fruchtgenuss- u Mietvertrag) beanspruchten etwas Zeit, da auch die Rechtsvertretung eine entsprechende Ausarbeitungszeit benötigte.

Diese Verträge konnten dann mit 30. März 2010 unterfertigt werden.

Diese Zeitspanne ist verständlich und kann auch nicht seitens der Finanz negativ ausgelegt werden. Um dann noch die Rechtmäßigkeit seitens des BG Traun bestätigt erhalten zu können, mussten diese Verträge beim BG-Traun im Auftrag von E A als Vertreterin für die beiden minderjährigen Kinder eingereicht werden.

Auch hier gab es einen mehrmonatigen Prüfungs- und Beschlusszeitraum, sodass diese zuvor mündlich getroffenen Vereinbarungen erst mit Juni 2010 rechtlich fixiert werden konnten.

Ich denke, dass auch die Finanzverwaltung eingestehen muss, dass ein kürzerer Zeitraum für die schriftlichen Verträge und Genehmigungen nicht möglich sein kann.

Die erste Mietabrechnung seitens der Personengemeinschaft erfolgte im August 2010, nachdem auch seitens der Finanz die Steuer- und UID-Nummer mitgeteilt wurde.

Warum die Behörde dies als nicht fremdüblich einstuft, ist nicht nachvollziehbar und entbehrt jeder Grundlage.

Warum es den minderjährigen Töchtern, vertreten durch die Mutter, nicht freigestanden sein soll, das Mietobjekt auch an fremde Dritte zu vermieten, ist nicht nachvollziehbar und entspricht auch nicht den Tatsachen.

Das Mietobjekt wurde nach Einräumung des Fruchtgenussrechtes erstmals vermietet, sodass jedenfalls die freie Verfügungsmöglichkeit seitens der Fruchtgenussberechtigten nicht in Abrede gestellt werden kann.

Dies als Schutzbehauptung anzusehen, ist zurückzuweisen.

Wie bereits in der Berufungsbeschwerde ausgeführt, ist der Fruchtgenussvertrag als fremdüblich anzusehen. Die auch von der Rechtsprechung geforderten Kriterien sind, wie bereits in der Beschwerde aufgelistet, zur Gänze erfüllt.

Die Vorwürfe in der Bescheidbegründung, dass Fremdüblichkeit aufgrund der Punkte

- Mangelnde Indexierung
- Tragung des Erhaltungsaufwandes durch den Mieter
- Fehlende Betriebskostenabrechnungen
- Mündliche Vereinbarungen
- Rückwirkung der Verträge
- Erstmalige Mietzahlung im August 2010

nicht vorliegen würde, sind zurückzuweisen.

Ich verweise hier auf die Beschwerdeausführungen vom 31.7.2017, da hier bereits dargelegt wurde, dass jeder Vermieter derartige Punkte als zielführend angesehen und vereinbart hätte. Bezüglich rückwirkende Verträge und Mietzahlung mit August 2010 verweise ich auf die Ausführung zur Umsatzsteuerbeschwerde, da dies ausschließlich durch den üblichen Zeitverlauf zwecks rechtlicher Bestätigungen zu begründen ist.

Nochmals möchte ich darauf hinweisen, dass die Interpretation von Punkt 4. seitens des Finanzamtes als nicht mit dem Vertrag vereinbar zu qualifizieren ist und auch seitens der Vertragspartner nicht so ausgelegt wird.

Tatsache ist, dass im Punkt 3 des Mietvertrages die allgemeine Vertragsdauer und die Kündigungsfristen festgehalten sind. In Punkt 3.3 des Vertrages wird zuletzt auf die vorzeitige Auflösung eingegangen und auf die Bestimmungen § 1117 ff ABGB verwiesen.

Punkt 4 stellt in diesem Zusammenhang nur eine Konkretisierung der vorzeitigen Auflösungsgründe dar, um festzuhalten, wann derartige Auflösungsgründe im Sinne des § 1117 ff tatsächlich gegeben sind.

In diesem Punkt wird daher nur festgehalten, welche Vertragsverletzungen als ein „wichtiger Grund“ im Sinne § 1117 ff ABGB anzusehen sind, um bei Notwendigkeit keine Streitigkeiten im Zuge einer vorzeitigen Vertragsauflösung zu haben.

Dies betrifft aber laut Pkt. 4. (1. Satz) nur „wichtige Gründe“.

Die allgemeinen Kündigungsbestimmungen (Pkt. 3.) werden daher diesbezüglich nicht geändert.

Die Behauptung der Finanzbehörde, dass in diesem Falle nur der Mieter auflösen könne, entspricht nicht den Vertragsbestimmungen.

Die Feststellung der Finanzbehörde, dass auf Grund der Bestimmung des Pkt. 4. des Mietvertrages [die Beschwerdeführerin] nicht die Möglichkeit hat, die Einnahmen zu beeinflussen, ist daher zurückzuweisen.

Es ist daher festzuhalten, dass der Fruchtgenussvertrag sämtlichen Kriterien in Bezug auf die steuerliche Anerkennung entspricht (Außenwirkung, Fremdüblichkeit, etc.) und auch so umgesetzt wurde.

Mit Einräumung der Fruchtgenussrechtes wurde damit eine Einkunftsquelle übertragen, welche letztlich der freien Dispositionsmöglichkeit den Fruchtgenussberechtigten unbelastet zur Verfügung stand und von diesen Personen auch in freier Entscheidung so genutzt wurde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 15. November 2018** wurde die Beschwerde betreffend das Jahr 2016 als unbegründet abgewiesen.

In der gesonderten Begründung wurde ausgeführt, dass der Sachverhalt den anhängigen Verfahren der Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2010 bis 2015 entsprechen würde. Um Wiederholungen zu vermeiden, werde für die detaillierte Darstellung des Sachverhalts auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Juni 2017, sowie auf die Beschwerdevorentscheidung vom 5. Juli 2018 verwiesen.

Ergänzend zu den ausführlichen Prüfungsfeststellungen und zur Beschwerdevorentscheidung

über die Zeiträume 2010-2015 sei festzuhalten, dass schon aufgrund der konkreten Zuteilung der vom Fruchtgenuss umfassten Flächen eine sinnvolle Fremdvermietung ausgeschlossen sei. Der angeführten Aufstellung sei zu entnehmen, dass im Fall der Fremdvermietung ein Büro mit der Größe von 81,32m² von verschiedenen Mietern gemeinsam genutzt werden würde müssen. Es würde auch kein WC zur Verfügung stehen. Die Erreichbarkeit der einzelnen Räume wäre nur über den nicht vom Fruchtgenuss umfassten Gang möglich. In Anbetracht der gesamten Umstände ist der Fruchtgenussvertrag steuerlich nicht anzuerkennen.

Mit **Vorlagebericht vom 21. November 2018** wurde gegenständliche Beschwerde (hinsichtlich der Jahre 2010 bis 2015) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Das vorlegende Finanzamt beantragte darin, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Eingabe vom 17. Dezember 2018** wurde beantragt, auch die Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Anmerkung Richter: mit gleichem Datum langte auch eine Stellungnahme zum Vorlagebericht vom 21. November 2018 ein. Der Inhalt ist beinahe ident mit diesem Vorlageantrag.

Zunächst sei festzuhalten, dass die Beschwerdeeingabe vom 26. Juli 2018 sowie der zuvor geführte Schriftverkehr und die Beschwerdeeingabe vom 31. Juli 2017 als integrierender Bestandteil dieser Beschwerde bzw. dieses Vorlageantrages anzusehen seien.

Zusätzlich sei nunmehr auf die Bescheidbegründung vom 15. November 2018 einzugehen, da hier Unrichtigkeiten, die bereits im Zuge der Betriebsprüfung aufgeklärt und nachgewiesen worden seien, neuerlich angeführt und zum Nachteil meiner Klienten ausgelegt würden.

Entweder hätte man sich im Zuge der Bescheidbegründung zu wenig mit den tatsächlichen Verhältnissen auseinander gesetzt, oder hätte bewusst neuerlich diese Richtigkeit in den Raum stellen wollen, um der negativen Bescheidbegründung mehr Ausdruck zu verleihen.

Tatsache sei nämlich, dass im Zuge der Anmietung der Flächen sehr wohl ein WC mit angemietet sei.

Auch sei es Tatsache, dass der Zugang zu der Mietfläche nicht nur über den nicht vom Fruchtgenussrecht umfassten Gang, sondern durch mehrere Eingangstüren dem Grunde nach möglich sei.

Auch wenn der Zugang tatsächlich nur über diese nicht im Fruchtgenussvertrag enthaltene Gangfläche möglich gewesen wäre, würde dies nicht gegen einen Fremdvergleich sprechen, da üblicherweise bei Mietobjekten mit mehreren Mietern die Allgemeinfläche im Mietvertrag nicht angeführt werde.

Auch bei einer Wohnhausvermietung mit mehreren Wohnungen bzw. bei Einkaufscentren etc. werde ebenfalls im Mietvertrag stets nur die tatsächliche Nutzfläche erfasst.

Eine Plankopie, in der die Eingänge bzw. das WC gelb markiert worden seien, liege bei.

Zudem würde es noch viele andere Möglichkeiten in die vom Fruchtgenuss umfassten

Räumlichkeiten zu gelangen (z. B: bei den Einfahrtstoren) geben.

Im Zusammenhang mit der Verfügungsberechtigung der Fruchtniesserin, C A, sei nochmals der ordnungshalber darauf hinzuweisen, dass dieser Umstellungsfehler durch eine Bestätigung der VKB nachgewiesen worden sei.

Andererseits sei auch festzuhalten, dass in Bezug auf die Verfügungsberechtigung bis zur Volljährigkeit dies auch durch das Bezirksgericht Traun (Pflegerschaftsgericht) geprüft und kontrolliert worden sei.

Mit Erreichung der Volljährigkeit sei die Verfügungsberechtigung dann der jeweiligen Gesellschafterin übertragen worden (eine entsprechende Bestätigung sei bereits der Finanzverwaltung vorgelegt worden).

Da bis zur Volljährigkeit jedenfalls die Verfügungsberechtigung ausschließlich bei den minderjährigen Kindern (verwaltet durch die Mutter) bestanden hätte und dies auch seitens des Gerichtes geprüft worden sei, sei es abwegig, dass im Rahmen der freien Entscheidungsmöglichkeit hier davon ausgegangen werde, dass die Vermieter nicht selbst verfügungsberechtigt gewesen wären.

In Bezug auf den Punkt „Zurechnung der Einkünfte“ sei es Tatsache, dass bereits im Vorfeld von den Fruchtgenussberechtigten versucht worden sei, diese Fläche zu vermieten.

Dies sei auch im Zuge der Betriebsprüfung mit Sicherheit erwähnt, aber wahrscheinlich nicht schriftlich festgehalten worden.

Zum Nachweis dessen würden nunmehr auch zwei Bestätigungen (Firma F1/F G) übermittelt, die dies bekräftigen und die die Richtigkeit der Aussage bekräftigen würden.

Dass es diese Vereinbarung auch gegeben hätte, würde der Beschluss des Pflegerschaftsgerichtes vom 31. März 2010 mit der Zahl ***5*** bestätigen. Bereits die Zahl würde auf das Jahr 2009 verweisen. Festgehalten werden könne, dass diesbezüglich bereits im Vorhinein ein mündlicher Vertrag über das Fruchtgenuss- bzw. den Mietvertrag mit der Firma N1 bestanden haben hätte müssen, da diesbezüglich bereits 2009 der Antrag auf Zustimmung beim Bezirksgericht eingeholt worden sei.

Die Verträge seien daher fremdüblich und nach außen hin klar und deutlich zum Ausdruck gekommen, sodass der Umsatz sowie die Einkünfte der Beteiligungsgemeinschaft C und D A zuzurechnen seien.

Beilagen:

< Bestätigung F1 vom 13.12.2018:

„Wir die Fa. F1 GmbH bestätigen hiermit, dass wir Ende 2009 nach Lagermöglichkeiten für unsere Handelswaren suchten.

*Auf Grund ihres Angebotes wurden die Räumlichkeiten der Liegenschaft ***4*** mehrmals von uns besichtigt, und div. Verhandlungsgespräche über die Anmietung von Teilbereichen geführt. Leider kam es zu keiner Einigung, und wir haben uns für die Errichtung eines Neubaus entschieden.“*

< Betätigung G 10.12.2018:

*„Ich F G bestätige hiermit, dass ich 2009 großes Interesse an der Weiterführung der Biogasanlage hatte, mit Ihnen intensive Gespräche über die Mietung von Gebäudeabschnitten der ehemaligen Biogasanlage in ***4*** führte und es letztendlich zu keiner Einigung kam.“*

< Beschluss BG Traun 1.6.2010 (Genehmigung Mietvertrag):

„Durch den Mietvertrag erhalten die Minderjährigen Mieteinnahmen von EUR 1.428,-- netto monatlich. Die Höhe des Mietzinses erscheint angemessen. Die Erhaltungs- und Instandhaltungspflicht wird unter Ausschluss des § 1096 Abs. 1 1. Satz auf den Mieter ohne Anspruch auf Ersatz übertragen. Soweit der Mieter sich zur Tragung von Kosten verpflichtet hat, ohne dass er direkter Vertragspartner ist, beinhaltet der Vertrag eine Schad- und Klagloshaltung der minderjährigen Kinder. Auch ist eine angemessene Kautions hinterlegen, aus der der Vermieter (also die Minderjährigen) berechtigt ist; sämtliche Forderungen aufgrund des Bestandsverhältnisses zu decken. Insgesamt ist der Vertrag daher zum Vorteil der minderjährigen Kinder.“

Mit **Datum 14. Jänner 2019** bezog der Amtsvertreter zum Vorlageantrag vom 17. Dezember 2018 wie folgt Stellung:

1. Vom Fruchtgenuss umfasste Flächen:

Laut der im Anhang des Fruchtgenussvertrages enthaltenen „Auflistung der Nutzflächen“ ist das WC mit der Fläche von 5,37m² Herrn A zuzurechnen. Nach Rücksprache mit der Betriebsprüferin ist laut einem im Rahmen der BP vorgelegten Plan dieses WC vom Fruchtgenuss umfasst. Der Plan und eine Auflistung aus dem Arbeitsbogen mit händischer Korrektur durch die Prüferin werden nachgereicht.

Das Büro im Ausmaß von 81,32m² hätte jedenfalls, auch laut nun vorliegenden Plänen, geteilt werden müssen.

2. Vermietungsversuche vor 2010:

...

Vom Finanzamt wurden nach Einlangen des Vorlageantrages 2016 Unterlagen aus dem Steuerakt des Herrn B A angefordert. Anlässlich einer Umsatzsteuerprüfung (3-9/2009) wurde am 9.12.2009 ein Aktenvermerk erstellt. Diesem ist zu entnehmen, dass Herr A zum einen ab Jänner 2010 an die N2 vermieten wollte, wobei Lagerräume zum Teil schon 2009 genutzt wurden. Es wurde außerdem versucht, einen weiteren Mieter zu finden. Allerdings war in diesem Zusammenhang eine Vermietung des ersten Stocks angedacht. Der spätere Fruchtgenussvertrag wurde nicht erwähnt.

Es wird des Weiteren auf den bereits vorliegenden Aktenvermerk der BP vom 30.6.2016 verwiesen:

*„Mir wurde das Gebäude ***4*** 1 in ***3*** einige Monate vor Kauf zum Mieten angeboten, da ich einen Firmensitz für die Firma N2 suchte. Als es dann Monate später aufgrund des Konkurses der Firma ***6*** zum Kauf stand, habe ich es erworben. In weiterer Folge wurde von mir ein Teil davon meinen Töchtern als Fruchtgenuss eingeräumt. Es stand nie*

zur Disposition die Liegenschaft jemand anderen zu vermieten. Wie wir den Mietpreis festgelegt haben, weiß ich nicht mehr, soweit rememberlich haben wir (Herr H und ich) uns über die üblichen Mieten in dieser Gegend kundig gemacht.“

Mit **Vorlagebericht vom 16. Jänner 2019** wurde auch diese Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit **Beschluss vom 26. Jänner 2021** ersuchte der nunmehr zuständige Richter die Beschwerdeführerin um weitere Angaben zur vorliegenden Beschwerde:

„1.) In der Präambel über den Vertrag über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes wurde ausgeführt, dass die N1 an der Anmietung interessiert ist und ein konkretes Angebot zur Anmietung gelegt hat.

Ich ersuche um Vorlage dieses Angebotes (bei Schriftlichkeit); ansonsten um Darlegung des Inhaltes dieses Angebotes (Wann, an wen, ...).

2.) In der Bestätigung der Firma F1 vom 13.12.2018 über die Anmietung von Räumlichkeiten wurde ein Angebot von ihnen erwähnt.

Ich ersuche um Vorlage dieses Angebotes.

Um welche Räumlichkeiten hat es sich hier gehandelt?

Bestätigung G vom 10.12.2018.

Hier wird bestätigt, dass er 2009 (!!) großes Interesse über Mietung von Gebäudeabschnitten hatte.

Ihr Fruchtgenussvertrag datiert vom 30.3.2010 (Beginn 1.1.2010). Warum hat Herr G mit ihnen über eine Anmietung verhandelt und nicht mit dem Vater und eigentlichen Eigentümer? Gibt es hierzu schriftliche Geschäftsunterlagen? Wenn ja, ersuche ich um Vorlage dieser Unterlagen.

3.) Als Kosten für die Fruchtgenusseinräumung wurde ein Betrag von 1.500,00 €/Jahr vereinbart. Dieser Betrag wurde offensichtlich bar bezahlt. Lässt sich diese Zahlung nachweisen; gibt es hierzu eine Zahlungs- bzw. Empfangsbestätigung?

Dieser Betrag müsste sich auch in Kontenbewegungen niederschlagen – üblicherweise hat man eine derartige Summe nicht bar zur Verfügung. Hierzu müsste es nachprüfbare Kontobewegungen (Aus- Einzahlungen) geben. Ich ersuche um Vorlage dieser Unterlagen.

Aus den vorliegenden Kontoauszügen der Vermietungsgemeinschaft scheinen keine derartigen Kontobewegungen auf.

4.) Ich ersuche um Vorlage des Fruchtgenussvertrages – das Finanzamt hat diesen offensichtlich nicht vollständig archiviert.“

Mit **Eingabe vom 19. Februar 2021** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

- 1.) Zwischen N1 und der Vermietergemeinschaft würde es ein mündliches Anbot geben, welches im Mietvertrag, der dem Pflegschaftsgericht vorgelegt worden sei, entsprechend schriftlich ausgefertigt worden sei. Der genannte Mietvertrag würde daher dem zunächst mündlichen Anbot entsprechen, welches dann auch schriftlich fixiert worden sei.
- 2.) In der Bestätigung vom 13.12.2018 sei in Bezug auf das genannte Anbot festzuhalten, dass dieses Anbot ebenfalls mündlich im Zuge der Besichtigung der Räumlichkeiten besprochen worden sei. Dieses Anbot hätte ebenfalls genau diese Räumlichkeiten betroffen, die letztlich der Vermietungsgemeinschaft im Rahmen des Fruchtgenussvertrages eingeräumt worden seien.
Bezüglich der Bestätigung von Herrn G F sei mitzuteilen, dass es sich hierbei um den ehemaligen Eigentümer handeln würde, der Interesse an diesen Räumlichkeiten gezeigt hätte. Da zu diesem Zeitpunkt Herr B A seine Geschäftstätigkeiten mit überwiegenden Auslandsreisen ausüben hätte müssen, hätte er diesen Besprechungen nicht beiwohnen können. Die Verhandlung hätte damals die Mutter als Vormund für die Kinder geführt. Aufgrund der schlechten Bonität von Herrn G sei von einer Vermietung an Herrn G Abstand genommen worden.
- 3.) Die Zahlungen seien zunächst stets in Barbeträgen erfolgt, welche die Beschwerdeführerin (Kinder D und C) von den Eltern, Großeltern und sonstigen nahen Angehörigen bei entsprechenden Veranlassungen (Weihnachten, Geburtstage, etc.) erhalten hätten. Diese Zahlungen seien auch stets bestätigt worden und würden hiermit nochmals vorgelegt. Der ordnungshalber sei auch noch festzuhalten, dass ab 2017 die Zahlungen stets durch Überweisungen vorgenommen würden.
- 4.) In der Anlage würden der Fruchtgenussvertrag, der Mietvertrag, die pflegschaftsgerichtlichen Genehmigungen sowie die Verlängerung des Fruchtgenussvertrages ab 2015 zur Kenntnisnahme übermittelt.
- 5.) Beigefügt werde auch die pflegschaftsgerichtliche Aufhebung der Kontensperre für D A (jene für C müsste bereits vorliegen).

< Beilage: jährliche Bestätigungen der Substanzabgeltung für die Jahre 2010 bis 2016 durch Herrn B A (jeweils zum Ende eines Jahres):

„Ich bestätige hiermit den Erhalt von je 750,00 € für die lt. Vertrag vereinbarte Substanzabgeltung.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Vermietungsgemeinschaft besteht aus zwei Schwestern, welchen das Fruchtgenussrecht am Teil einer Liegenschaft von ihrem Vater eingeräumt wurde. Da die beiden Schwestern noch

minderjährig waren, wurden sie von ihrer Mutter vertreten.

Der Vater hat die gesamte Liegenschaft zum Zweck der Schaffung eines neuen Firmensitzes für sein Unternehmen erworben. Die Firmensitzgründung bzw. –sitzverlegung erfolgte per 31.12.2009 von I nach ***4***. Einzelne Flächen hat die Firma bereits im Jahr 2009 tatsächlich genutzt (vor allem als Lagerfläche).

Das Ausmaß des Fruchtgenussrechtes umfasst ca. 50% des gesamten Gebäudekomplexes von ca. 796m². Der übrige Teil verbleibt im Nutzungsrecht des Vaters.

Sowohl die Beschwerdeführerin als auch der Vater vermieten ihre Gebäudeteile an die Firma N1, bei welcher der Vater sowohl Einzelgesellschafter als auch Geschäftsführer ist. Diese untervermietet den gesamten Komplex wiederum an die Firma N2, deren Gesellschafter ist die Firma N1, Geschäftsführer ist wiederum der Vater.

Es besteht also jedenfalls ein Naheverhältnis zwischen den Fruchtgenussparteien als auch zwischen den Vermietern und Mietern.

Im Fruchtgenussvertrag vom 30.3.2010 wurde vereinbart, dass dieser ab 1.1.2010 gilt und eine Fläche von 394,85m² (Büro- und Werkflächen) umfasst. Für die Fruchtgenusseinräumung wurde dem Fruchtgenussgeber (Vater) ein Jahresbetrag von 1.500,00 € in bar übergeben, dieser Betrag soll die Substanzminderung abgelten.

Die Dauer des Fruchtgenussvertrages wurde vom 1.1.2010 bis 31.12.2015 vereinbart und ist monatlich kündbar.

Im Mietvertrag vom 31.3.2010 wurde die Vermietung des Liegenschaftsanteils an die Firma N1 vereinbart – beginnend mit 1.1.2010.

Darin wurde folgender Gesamtmietzins vereinbart (Punkt 5.9. des Mietvertrages):

- Nettomietzins: 1.428,40 €

- BK-Akonto: 400,00 €

- HK-Akonto: 300,00 €

Summe: 2.128,40 €

- zuzügl. USt 20%: 425,68 €

insgesamt: 2.554,08 €

Gemäß dem Mietvertrag verpflichtet sich der Mieter die Instandhaltungs- und Erhaltungsarbeiten im Mietgegenstand auf seine Kosten – ohne Anspruch auf Ersatz – durchzuführen. Eine Untervermietung ist nur an die Firma N2 gestattet.

Änderungen bedürfen der Schriftform.

Durch diesen Mietvertrag erhalten die mj. Kinder Mieteinnahmen von 17.140,80 € jährlich. Dem stehen Belastungen von 1.500,00 € jährlich an Substanzabgeltungen gegenüber. Die Substanzabgeltung ist allerdings nur dann zu bezahlen, wenn diese aus den Mieteinnahmen gedeckt werden können.

Die ersten Mietzahlungen auf ein Konto der Beschwerdeführerin erfolgten am 30.8.2010 und am 31.8.2010. Dabei handelt es sich um die Kautions-, die Nachzahlung der Mieten Jänner bis August 2010 zuzüglich Betriebskostenkonto und die laufende Miete September 2010. Ab 5.10.2010 erfolgte die monatliche Gutschrift der Miete auf dem Bankkonto der Beschwerdeführerin.

Am 1.12.2011 erfolgte die Rückzahlung der gesamten bisher erhaltenen Betriebskostenkonti in Höhe von 20.160,00 € an den Mieter (N1). Das Betriebskostenkonto wurde ab diesem Zeitpunkt lediglich vom Vater an die Firma N1 vorgeschrieben.

Die Beratungskosten wurden vom Steuerberater der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt (mit entsprechenden Honorarnoten). Es erfolgte jedoch kein Mittelabgang vom Bankkonto der Beschwerdeführerin. Diese wurden offensichtlich vom Vater bezahlt.

Strittig ist gegenständlich, ob die Vermietungseinkünfte tatsächlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind oder Herrn B A als Eigentümer der Liegenschaft.

Einerseits also, ob der Fruchtgenussvertrag tatsächlich Wirkung erlangte und in weiterer Folge ob der Mietvertrag einer fremdüblichen Vereinbarung standhält und nicht als rechtsunwirksame Vereinbarung unter nahen Angehörigen zu subsumieren ist.

2. Beweiswürdigung

a) Fruchtgenussvertrag vom 30.3.2010, rückwirkend zum 1.1.2010 gültig:

Hier räumt der Vater seinen Töchtern (D und C) das Fruchtgenussrecht an einem Teil an einer kürzlich erworbenen Liegenschaft ein.

b) Mietvertrag vom 31.3.2010, rückwirkend zum 1.1.2010:

Vermietung des Liegenschaftsanteiles an die Firma N1 durch die Beschwerdeführerin unter der Vereinbarung, dass auch Betriebskosten und Heizungskosten verrechnet werden.

c) Konto der Beschwerdeführerin:

Aus den Kontodaten ist ersichtlich, dass keinerlei Betriebskosten tatsächlich bezahlt wurden und dass die verrechneten Betriebskosten wieder rückgezahlt wurden und in weiterer Folge lediglich ein Nettomietzins (also ohne Betriebskosten) verrechnet wurde.

d) Firmenbuchauszüge N1 und N2:

Aus diesen ist ersichtlich, dass der Vater der Beschwerdeführerin Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma N1 und auch Geschäftsführer der Firma N2 (Untermieter) ist. Die Firma N1 ist Gesellschafter der Firma N2. Es besteht also auch ein (indirektes) Gesellschaftsverhältnis des Vaters B A an der Firma N2.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) ...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) ...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wie weiter unten ausgeführt werden wird, ist das Erfordernis des „anders lautenden Bescheides“ jedenfalls erfüllt.

Wie bereits im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ausführlich dargestellt wurde, liegen die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren gegenständlich vor.

Auch die erforderlichen Begründungen wurden rechtmäßig ausgeführt. So wurde im Bescheid über die Wiederaufnahme der Verfahren klar auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung und den diesbezüglichen Bericht verwiesen.

Aus dem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf einzelne Textziffern darf die Rechtsmittelbehörde im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO folgern, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Wie auch bereits im genannten Bericht klar dargestellt, ist der Wissenstand des jeweiligen Jahres und Verfahrens maßgeblich. Eine allfälliges „Kennen“ und „Wissen“ in einem **anderen** Veranlagungsverfahren (B A, N1 bzw. N2) ist für die streitgegenständliche Wiederaufnahme der Verfahren nicht von Belang.

Wesentlich sind die bekannten Umstände im Zuge der „Erstveranlagung“. Hier wurde allerdings der Fruchtgenussvertrag nicht geprüft bzw. angefordert.

Dieser Vertrag war allerdings essentiell für die gegenständliche Beurteilung.

Genauso waren die tatsächlichen Umstände der Vermietung nicht vollständig bekannt. Der Mietvertrag wurde nicht so „gelebt“ wie schriftlich festgehalten. Die vereinbarten Betriebs- bzw. Heizungskosten wurden tatsächlich nicht verrechnet bzw. nachträglich zurückbezahlt. Gerade diese Umstände waren wesentlich für die Beurteilung des Vorliegens einer

Unternehmerinitiative und somit Grundlage für die Entscheidung der Beurteilung der Fruchtgenussvereinbarung.

Auch nähere Informationen der mietenden Gesellschaften (N1 und N2) waren nicht bekannt. Somit war auch nicht bekannt, dass Herr B A hinter diesen Firmen steht (als Gesellschafter und Geschäftsführer).

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die umfangreichen Ausführungen im genannten Bericht verwiesen, welchen sich das Gericht uneingeschränkt anschließt.

Gegenständlichem Beschwerdepunkt hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren war demnach der Erfolg zu versagen.

b) Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Das Einkommen eines Steuerpflichtigen umfasst jene Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind; als solche kommen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Betracht (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 3 EStG 1988).

§ 509 ABGB: Die Fruchtnießung ist das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkungen zu genießen.

Der Fruchtgenuss (Fruchtnießung, Nießbrauch, usus fructus) ist also das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu benützen. Seine Stellung Dritten gegenüber nähert sich der Position eines Eigentümers an.

Der Fruchtnießer darf die dienstbare Sache zum Beispiel auch vermieten.

Dem Fruchtnießer stehen während der Dauer des Fruchtgenussrechtes anstelle des Eigentümers sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis gegenüber dem Mieter bzw. Pächter zu. Ansprüche des Mieters gegenüber dem Vermieter sind gegenüber dem Fruchtgenussberechtigten geltend zu machen, etwa die Durchführung von Erhaltungsarbeiten.

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 disponieren kann (= wirtschaftliche Dispositionsbefugnis). Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts Anderes ergibt (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Gegenständlich hat der Vater seinen Töchtern das Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft, welche zur Vermietung dient, überlassen. Dieses Fruchtgenussrecht ist unter folgenden Voraussetzungen wirksam:

- zu Gunsten der Kinder wird ein bürgerlich wirksames Nutzungsrecht begründet;
- die Beteiligten haben die getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt. Das heißt, die Kinder haben die maßgeblichen wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über das Mietobjekt und sie üben diese selbst oder durch einen (gesetzlichen) Vertreter aus.

Bei den Fruchtgenussberechtigten (Beschwerdeführerin) liegt nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko vor, weil die eingesetzten Wirtschaftsgüter nicht in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehen und weil ein Verlust grundsätzlich nicht eintreten kann. Grundsätzlich können Fruchtnießer im ungünstigsten Fall Einkünfte von Null erzielen. Die Zurechnung von Einkünften an sie hat daher zur Voraussetzung, dass die **Unternehmerinitiative umso ausgeprägter** vorliegen muss (vgl. VwGH 21.7.1998, 98/14/0029).

Der Fruchtnießer muss, sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden, auf das Geschehen im Unternehmen **Einfluss nehmen** können und er muss die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen **gestalten** können (vgl. VwGH 30.3.2014, 2011/15/0174).

Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften ist also die klare Übertragung der Einkunftsquelle, gleichgültig auf welcher Vertragsgestaltung diese beruht (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166). 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** (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

Wie bereits erwähnt, setzt die Zurechnung von Einkünften einerseits voraus, dass der Berechtigte auf die Einkünfteerzielung **Einfluss nehmen** kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; andererseits muss er auch die mit der Einkunftsquelle im Zusammenhang stehenden Lasten tragen (siehe ständige Judikatur des VwGH zum Fruchtgenuss, zuletzt vgl. VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219).

Wenn bei einer Vermietung nicht Raum für nennenswerte Verwaltungshandlungen des Fruchtnießers bleibt, ist die Einkunftsquelle dem Fruchtnießer jedenfalls **nicht** zuzurechnen. Wenn keine über die Einziehung der Mietforderung hinausgehende Verwaltung des Mietobjektes vorliegt, ist die Einkunftsquelle jedenfalls **nicht** auf die Fruchtnießer übergegangen (vgl. BStBl 1976 II 421).

Es sind also das tatsächliche Ausmaß der Tätigkeiten und die Befugnisse der Fruchtnießer relevant. Es sind unternehmerische Dispositionen (Disposition bedeutet „freie Verfügung“), eine Einflussnahme auf das Geschehen im Unternehmen, eine ausgeprägte Unternehmerinitiative erforderlich (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).

Die Beantwortung der Frage, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und somit die Art der Nutzung bestimmen kann, richtet sich also danach, wem diese wirtschaftliche Dispositionsbefugnis zumindest im Innenverhältnis zukommt, wer also tatsächlich die Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko trägt. Die Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das unternehmerische Geschehen Einfluss nehmen kann; das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für die Schulden und Beteiligung am Gewinn bzw. Überschuss (vgl. VwGH 23.4.2002, 99/14/0321; VwGH 25.6.1997, 95/15/0192, jeweils zum Treuhandverhältnis).

Unter Beachtung obiger Ausführungen war im gegenständlichen Fall sohin die Frage zu klären, ob der Vater seinen Töchtern tatsächlich die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle, aus welcher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zufließen, übertragen hat.

Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass gerade bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (wie auch bei solchen aus Kapitalvermögen) überwiegend die Nutzung des Vermögens den Ertrag bringt, während dem Anteil der Arbeitsleistung dagegen kaum Bedeutung zukommt (siehe hierzu Ruppe, Steuerliche Zurechnung von Einkünften, in: Ruppe, Handbuch der Familienverträge, Wien 1985, 141 und 148; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 2 Tz 88).

Wesentlicher Ausdruck der Übertragung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis ist daher insbesondere bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dass der Übernehmer über die Art der Nutzung der Einkunftsquelle bestimmen kann (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166), also die Nutzungsbefugnis übertragen wurde. Der Nutzungsberechtigte einer Sache hat auch den entscheidenden Einfluss auf deren Leistungspotential; dieser Umstand bestimmt aber das Zurechnungssubjekt (siehe Jakom/Laudacher, EStG, 2012, § 2 Rz 36f).

Nutzungsberechtigter ist in der Regel der Eigentümer der Sache; dies ist im gegenständlichen Fall Herr B A. Der Eigentümer kann sich aber seines Nutzungsrechtes begeben.

Auch in der Eingabe vom 19. Februar 2021 konnten diese Darstellungen nicht widerlegt werden – auch nicht dadurch, dass in den Folgejahren (ab 2017) allfällige Barzahlungen nunmehr durch Überweisungen vorgenommen wurden. Auch dies kann die mangelnde Unternehmerinitiative der Beschwerdeführerin (der beiden Schwestern – vertreten durch deren Mutter) nicht kompensieren.

Schon die Chronologie dieses Falles lässt die tatsächlich Zurechnung des Objektes der Beschwerdeführerin bzw. die entsprechende Entfaltung von Unternehmerinitiative in Zweifel ziehen.

Es wurde zwar dargestellt, dass das Objekt auch anderen Mietern angeboten wurde, allerdings war tatsächlich immer beabsichtigt, den Firmensitz der Firmen N1 bzw. N2 hier zu schaffen (vgl. Stellungnahme des Amtsvertreters vom 14.1.2019 und der dort erwähnte Aktenvermerk der BP vom 30.6.2016: „... *da ich einen Firmensitz für die Firma N2 suchte. ...*“).

Zur erwähnten Fremdvermietung ist anzuführen, dass es hier zwar zwei Bestätigungen der Firmen gibt, Interesse an einer Anmietung gehabt zu haben. Es wurde aber auch angeführt, dass allenfalls an eine Vermietung des ersten Stocks angedacht war – dieser Bereich ist allerdings vom Fruchtgenussrecht nicht umfasst. Eine eigenständige Unternehmerinitiative der Beschwerdeführerin (Töchter) kann hier also nicht erkannt werden.

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 14. Jänner 2019 zum Vorlangeantrag vom 17.12.2018 wurde klar dargestellt, dass das Gebäude in ***4*** als Firmensitz der Firma N2 gedacht war. Ursprünglich war geplant die Liegenschaft anzumieten, nach Konkurs der Firma ***6*** wurde allerdings die Liegenschaft käuflich erworben.

In weiterer Folge erfolgte die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Töchter. Unter Abwägung der Gegebenheiten ist in freier Beweiswürdigung jedenfalls davon auszugehen, dass die Liegenschaft (das Gebäude) nicht tatsächlich an fremde Dritte vermietet werden hätte sollen.

Diese Darstellung (Gründung des Firmensitzes) bestärkt jedenfalls die Tatsache, dass der Beschwerdeführerin ein wesentlicher Punkt der Unternehmerinitiative nicht möglich war – die Nutzung des Gebäudeteiles nach eigenen Intentionen - z. B. suchen eigener Mieter.

Die Unternehmerinitiative ist eine der wesentlichen Voraussetzungen für die Zurechnung der Einkünfte an die Beschwerdeführerin.

Dem Mietvertrag an die Firma N1 liegt keine unternehmerische Initiative der Fruchtgenussberechtigten (Beschwerdeführerin) vor. Herr B A hat schon beim Kauf der Liegenschaft über die Nutzung konkret entschieden – es sollte der Firmensitz seiner Firmen werden. Dies war von Anbeginn der Überlegungen (ob Kauf oder Miete der Liegenschaft) das zentrale Thema.

Aus dem Fruchtgenussvertrag ist genauso wenig wie aus dem Mietvertrag zu erkennen, dass die Beschwerdeführerin irgendwelche "Investitionsentscheidungen" treffen würde können. Es ist eher das Gegenteil anzunehmen.

So wurde unter Punkt 8. des Mietvertrages geregelt, dass der Mieter verpflichtet ist, die Instandhaltungs- und Erhaltungsarbeiten im Mietgegenstand auf seine Kosten – ohne Anspruch auf Ersatz – durchzuführen.

Es gab seitens der Beschwerdeführerin auch keine Betriebskostenabrechnungen. In den Jahren 2010 und 2011 wurden lediglich Betriebskostenkonti verrechnet – welche im Übrigen wieder zurückgezahlt wurden. Diese Abrechnungen wurden ausschließlich vom Vater geprüft

und abgenommen. Dass hier die Mutter als vertretungsbefugte Person gegenüber ihren Kindern tätig geworden wäre, wurde nicht angeführt, genauso wenig, dass der Vater als gesetzlicher Vertreter im Namen der Töchter tatsächlich tätig geworden wäre.

Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass im Mietvertrag klar geregelt ist, dass auch Betriebskosten und Heizkosten verrechnet werden. Änderungen im Mietvertrag bedürfen der Schriftlichkeit. Die vorgenommene Änderung im Bereich der Betriebs- und Heizkosten wurden nicht in schriftlicher Form durchgeführt. Eine mangelnde Fremdüblichkeit ist hier jedenfalls zu erkennen. Es wurde auch nicht dargestellt, ob die Mieter diese Änderungen erfahren haben oder ob diese einfach über den zweiten Mietvertrag (Mietvertrag von Herrn B A mit der Firma N1) abgerechnet wurden. Die Beschwerdeführerin hatte also nicht einmal die Möglichkeit auf diese Kosten Einfluss zu nehmen bzw. diese auch nur zu überprüfen. Es wurde auch nicht dargestellt, dass die Mutter als gesetzliche Vertreterin diese Überprüfung vorgenommen hätte, bzw. dieser Änderung zugestimmt hätte.

In der Abrechnung für 2010 vom 31.10.2011 wurden zwar Betriebskosten iHv 2.783,82 € netto vom Vater an die Beschwerdeführerin abgerechnet, eine Zahlung erfolgte aber nicht. Anzumerken ist hierzu, dass auch Stromkosten abgerechnet wurden; lt. Mietvertrag (Punkt 5.5.) hat allerdings sämtliche verbrauchsabhängige Kosten wie Strom, Telefon, etc. der Mieter zu tragen. Dass hier der Strom ebenfalls abgerechnet wurde, weist darauf hin, dass keine große Unterscheidung getroffen wurde, wer nun die Kosten zu tragen hat.

Die Einnahmen aus dem Fruchtgenuss müssen dem Fruchtnießer zu Gute kommen, der Fruchtnießer muss die Aufwendungen und die Gefahren aus dem Fruchtgenuss tragen, damit die Einkunftsquelle ihm zugerechnet werden kann (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 28.4.1982, 325/80; Doralt-Ruppe, Steuerrecht, 7. Auflage, 32 und 33).

Der Fruchtnießer muss auch die Aufwendungen im Zusammenhang dem Gegenstand des Fruchtgenusses tragen (z. B. Abgaben, Zinsen, Erhaltungsaufwendungen; vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).

Die mangelnde Zurechnung der Aufwendungen stellt wiederum einen Hinweis/ein Merkmal auf mangelnde Unternehmerinitiative bei der Beschwerdeführerin dar.

Ein weiterer Punkt im Mietvertrag schränkt eine eigene Entfaltung von Unternehmerinitiative der Beschwerdeführerin stark ein:

Unter Punkt 1.2. des Mietvertrages wird angeführt, dass vom Mietrecht nur der Innenbereich umfasst ist. Eine Nutzung des Außenbereiches wäre nur mit vorheriger Zustimmung des Vermieters zulässig.

Das heißt also, dass ein allfälliger „Fremdmmieter“ wiederum davon abhängig ist, dass der Inhaber der Außenflächen (Herr B A) zum Beispiel Parkplätze zur Verfügung stellt. Somit ist es der Beschwerdeführerin jedenfalls erheblich erschwert, fremde Mieter tatsächlich zu finden.

Dies stellt wiederum ein Merkmal dar, welches auf mangelnde Möglichkeit Unternehmerinitiative zu entfalten hinweist.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang weiters, dass selbst die Honorarnoten des Steuerberaters nicht von der Beschwerdeführerin getragen wurden – zumindest in den ersten Jahren. Es gab zwar Honorarnoten, auf den Konten fanden diese allerdings keinen Niederschlag.

Auch die nicht übereinstimmende Vertragsdauer der beiden Verträge weist die Beschwerdeführerin in doch erhebliche Schranken.

Der Mietvertrag wurde von 1.10.2010 auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der Fruchtgenussvertrag allerdings nur für einen Zeitraum von 1.1.2010 bis 31.12.2015. Der Mieter (als nahestehendes Unternehmen) musste also davon ausgehen können, dass das Mietverhältnis auch noch nach dem Zeitpunkt 31.12.2015 hinausgehen könnte. Durch die Nahebeziehung (Töchter – Vater – Gesellschafter und Geschäftsführer) war jedenfalls davon auszugehen, dass es hier keine Änderungen in der Nutzung auch künftig geben wird. Die Beschwerdeführerin hatte also auch hier keinen, allenfalls nur sehr eingeschränkten, eigenen Entscheidungsspielraum hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft.

Die Fruchtgenusseneinräumung umfasst auch das Büro im Gesamtausmaß von rd. 81m²; allerdings nicht zur Gänze.

32,32m² verbleiben bei Herrn B A und 45m² wurden der Beschwerdeführerin zuerkannt. Sowohl Herr B A als auch die Beschwerdeführerin (Töchter) vermieten an die Firma N1. Aufgrund der räumlichen Darstellung wäre eine andere Vermietung gar nicht denkbar. Wie sollte ein fremder Mieter sich ein Büro mit einem anderen Mieter teilen. Auch wenn das gesamte Büro räumlich durch Raumteiler getrennt wurde, so gibt es jedenfalls Überschneidungen bei der Nutzung (Eingang, ...).

Auch dies ist wiederum ein klarer Aspekt dafür, dass die Beschwerdeführerin nur an die Firma N1, an welche auch der Vater vermietet hat, vermieten konnte. Eine klare Möglichkeit der Entfaltung von Unternehmerinitiative der Beschwerdeführerin kann hier nicht erkannt werden.

Der Vollständigkeit halber wird noch auf das Erfordernis einer rechtlich abgesicherten Position des Fruchtgenussberechtigten über eine gewisse Dauer eingegangen. Mangels unentgeltlicher Einräumung des Fruchtgenussrechtes ist dieser Punkt allerdings nur in Würdigung der Gesamtumstände zu beachten.

Grundsätzlich gibt es nach den allgemeinen Grundsätzen des ABGB keine Kündigungsbeschränkungen (vgl. BFG 6.3.2017, RV/6100496/2011). Allerdings wurde erkannt, dass Befristungen auf 3 Jahre (vgl. UFS 3.8.2011, RV/0602-S/09) bzw. Widerrufsmöglichkeiten nach 5 Jahren (vgl. BFG 30.4.2015, RV/5100501/2013) schädlich sind. Gegenständlich wurde eine Befristung bis 31.12.2015 vorgenommen – also eine Frist von 6 Jahren.

Hierzu ist allerdings weiters zu beachten, dass der Fruchtgenussgeber das Recht hat, den

Vertrag unter Einhaltung einer **Kündigungsfrist von einem Monat** jederzeit aufzukündigen. Unter diesen Umständen kann eine zumindest mittelfristige Planung der Beschwerdeführerin in Bezug auf die Nutzung des Fruchtgenussgegenstandes nicht vorgenommen werden. Ein fremder Mieter würde hier wohl kein Mietverhältnis eingehen.

Zusammengefasst ist also festzuhalten, dass wegen der mangelnden Fremdüblichkeit und mangelnden Unternehmerinitiative die Einkünfte dem Inhaber der Liegenschaft (B A) zuzurechnen sind:

< mangelnde Schriftlichkeit bei Änderung des Inhaltes des Mietvertrages (Abrechnung der Betriebskosten wurde geändert)

< mangelnde Einflussnahme auf die tatsächliche Vermietungsmöglichkeit des Objektes. Teilung des Objektes in Vermietung durch die Beschwerdeführerin und Vermietung durch den Vater – der zugleich Gesellschafter und Geschäftsführer des Mieters ist. Es war von Anbeginn die Schaffung eines neuen Firmensitzes angedacht. Die Fruchtnießer hatten also keine Möglichkeit Unternehmerinitiative in Form der Auswahl von Mietern zu entfalten - genauso wenig bei Investitionen und Betriebskostenabrechnungen.

< mangelnde, zumindest mittelfristige, Planbarkeit der Vermietung infolge der relativ kurzfristigen Kündbarkeit des Fruchtgenussvertrages seitens des Fruchtgenussgebers.

< es wurde auch nie dargestellt, dass die Mutter (abgesehen von der Unterfertigung des Fruchtgenussvertrages und des Mietvertrages) **in Vertretung** der mj. Töchter in Entscheidungsprozesse eingebunden wurde, aber auch nicht, dass der Vater **in Vertretung** seiner Töchter tätig geworden wäre.

Sämtliche Entscheidungen in Bezug auf die gesamte Liegenschaft hat offensichtlich Herr B A in seiner Eigenschaft als Eigentümer der gesamten Liegenschaft getroffen bzw. in seiner Eigenschaft als Gesellschafter und Geschäftsführer, aber nicht in Vertretung der Beschwerdeführerin (in Vertretung der Töchter).

Unter Beachtung des engen Naheverhältnisses zwischen den handelnden Personen (Töchter :: Vater :: Mutter :: Gesellschafter :: Geschäftsführer) wäre es hier notwendig gewesen, ganz klare Vorgaben und Handlungsspielräume der Beschwerdeführerin einzuräumen, um dieser auch die entsprechende Einkunftsquelle zurechnen zu können.

Dies Gegebenheiten liegen aber in Anwendung einer tw. freien Beweiswürdigung gegenständlich in keinster Weise vor, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Zum Bereich der **Umsatzsteuer** ist auf die gesetzliche Bestimmung des § 11 UStG 1994 zu verweisen:

§ 11 Abs. 12 UStG 1994:

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht

gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Im vorliegenden Mietvertrag (gilt als Rechnung im Sinne des UStG) ist klar die verrechnete Umsatzsteuer ausgewiesen (Punkt 5.9).

Da, wie oben umfassend dargestellt wurde, die Fruchtnießerin mangels Unternehmerinitiative nicht als Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu betrachten ist, greift die gesetzliche Bestimmung des § 11 Abs. 12 UStG 1994.

§ 12 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt, dass nur Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen kann.

Da allerdings die Fruchtnießerin nicht als Unternehmerin anzusehen ist, wie oben dargestellt, waren folgerichtig auch die beantragten Vorsteuern nicht zu berücksichtigen. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer und die Nichtberücksichtigung der Vorsteuern in den angefochtenen Bescheiden erfolgte demnach unter Beachtung der klaren Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes.

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.

Die oben angeführte mangelnde Unternehmerinitiative ist durch die vorgenommene freie Beweiswürdigung klar dargestellt und orientiert sich auch an der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Somit ist einer ordentlichen Revisionsmöglichkeit nicht zuzustimmen.

Linz, am 9. März 2021