

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***VR***, über die Beschwerde vom 8. August 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 15. Juli 2016 betreffend Einkommensteuer 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2014 Pensionseinkünfte. Im Gegensatz zu den Vorjahren wies sie in ihrer Einkommensteuererklärung 2014 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 0,00 € aus. Die Veranlagung erfolgte mittels Einkommensteuerbescheid 2014 vom 08.01.2016 zunächst erklärungsgemäß.

2.a. Mit **Ergänzungsersuchen vom 25.05.2016** wurde die Bf vom Finanzamt um Aufklärung ersucht, warum abweichend von den Vorjahren für das Jahr 2014 keine Einkünfte aus der Vermietung des Objektes in ***Ort*** erklärt worden seien.

2.b. In ihrer **Antwort vom 17.06.2016** wies sie darauf hin, dass die Einnahmen ab 01.04.2014 dem Fruchtnießer zugeflossen und von diesem auch erklärt worden seien.
Dem Antwortschreiben wurde auch ein „Fruchtgenussvertrag (Zuwendungsfruchtgenuss)“ beigelegt.

Der von beiden Vertragspartnern unterzeichnete Vertrag war am 31.03.2014 zwischen der Bf als Eigentümerin der vermieteten Liegenschaft *****Ort*****, *****StraßeX*****, und ihrem Sohn *****Name***** als Fruchtnießer mit folgender Formulierung abgeschlossen worden:

*„1. Die Eigentümerin übergibt das Zuwendungsfruchtgenussrecht gemäß ABGB an den Fruchtnießer. Die Mieteinnahmen des Objektes *****StraßeX***** ab Vertragsabschluss*

2. Das Eigentum (Stamm) verbleibt bei der Eigentümerin

Die Mieteinnahmen (Frucht) in der Höhe von derzeit € 528,00 brutto inkl. 10% Umsatzsteuer gehen auf den Fruchtnießer über.

Die Vereinbarung gilt für einen Zeitraum von 5 Jahren.

Die Eigentümerin gibt ihre Einkünfte zwecks Unterstützung zur wirtschaftlichen Absicherung des Fruchtnießers in Form eine Nettofruchtgenussrechts. Die Umsatzsteuer in Höhe von 48,00 € derzeit wird vom Fruchtnießer an das Finanzamt abgeführt.“

3. Mit Bescheid vom 15.07.2016 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2014 vom Finanzamt wiederaufgenommen und erging gleichzeitig ein neuerlicher **Einkommensteuerbescheid 2014 vom 15.07.2016**, in dem bei der Bf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.044,00 € erfasst wurden.

Begründet wurde die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Bf unter Darlegung der hierfür notwendigen Kriterien im Wesentlichen damit, *dass sie nach den vorgelegten Unterlagen nach wie vor als Vermieterin auftrete (Nachtrag zum Mietvertrag vom 02.04.2015). Auch die Aufwendungen seien von ihr getragen und die Miete auf ihr Konto überwiesen worden. Der Fruchtgenussvertrag werde daher vom Finanzamt nicht anerkannt. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen seien die Einkünfte, wie folgt, erhoben worden:*

	2014	2015
<i>Mieteinnahmen (brutto)</i>	6.336,00 €	6.490,00 €
<i>Absetzung für Abnutzung</i>	292,00 €	292,00 €
Überschusseinkünfte	6.044,00 €	5.946,00 €

4. Mit Schriftsatz vom 08.08.2016 brachte die Bf unter anderem **Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014** ein, wobei der ursprünglich angeführte Begriff „Wiederaufnahmebescheide“ händisch durchgestrichen worden war. Im Rahmen eines Telefonates des Vertreters des Finanzamtes mit der steuerlichen Vertreterin der Bf wurde am 22.11.2016 geklärt, dass sich die Beschwerde nur auf den Einkommensteuerbescheid beziehe, da sie auf die Zurechnung der Einkünfte an den Sohn anstatt bei ihr gerichtet sei. Begründend wurde ausgeführt, *dass einige Punkte der Bescheidbegründung nicht den realen Umständen entsprechen:*

1. Die Betriebskosten würden zur Gänze von den Mietern getragen, weshalb in der

Überschussrechnung keine Betriebskosten angesetzt würden.

2. Die Instandsetzung hätte vom Sohn nicht bezahlt werden können, weil dies mit seinen Einkünften aus dem Gewerbebetrieb in den letzten Jahren durch eine Baustelle und dadurch verursachten Einkommensverlust nicht möglich gewesen sei. Diese seien an die Bf wieder zurückbezahlt worden.

3. Laut Einkommensteuerrichtlinien 2000 Rz 111ff über den Fruchtgenuss sei Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte auch, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trage (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen). Der Erhaltungsaufwand sei refundiert worden, die Umsatzsteuer werde vom Sohn getragen, Zinsen gebe es nicht.

4. Als Kriterien seien in den EStR folgende, jedoch nicht taxativ aufgezählten Parameter genannt:

- a) Möglichkeit der Einflussnahme auf die Einkünfte,*
- b) Möglichkeit der Gestaltung der Nutzung nach eigenen Intentionen,*
- c) Tragung der mit dem Fruchtgenussrecht verbundenen Aufwendungen,*
- d) Einräumung des Fruchtgenussrechtes auf eine gewisse Dauer und*
- e) ausreichende Absicherung der Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten.*

Bei Betrachtung dieser Parameter seien einige nur schwer auf die V+V anwendbar.

a + b) Wie könne in einen Mietvertrag eingegriffen werden? Nur wenn der Vermieter gegen den Vertrag verstoße, könne der Vertrag neu gestaltet werden, nicht einmal bei einem Eigentümerwechsel werde ein Eingriff zugelassen.

(Einkunftserzielungseinfluss bei einem Index?) Bei einem Haus mit einem Mieter sei auch die Wahl, ob zu vermieten oder nicht, kein wirkliches Einflussthema. Daher sei die unternehmerische Seite bei gewerblichem Fruchtgenuss oder anderen Fruchtgenussarten zwar möglich, aber nicht im Mietbereich bei diesem speziellen Fall.

Die Richtlinien würden auch weiters nur allgemein besagen, dass das Fruchtgenussrecht für eine gewisse Dauer eingeräumt werden müsse. Man spreche nicht von 10 Jahren und „seine Rechtsposition ausreichend abgesichert“. Es sei in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass ab einem gewissen Lebensalter Verträge nicht auf Jahrzehnte abgeschlossen würden, sondern es werde auf BFG 28.05.2014, RV/1100465/2012, verwiesen.

5. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.08.2016 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt abgewiesen.

Begründend wurde unter ausführlicher Darlegung der Voraussetzungen für eine Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass neben dem Aufwand betreffend die Herstellung einer Trennwand im Mietobjekt laut Rechnung vom 21.04.2015 auch die Grundsteuer (telefonische Auskunft des Ehegatten) von der Fruchtgenussbestellerin getragen worden seien. In der Fruchtgenussvereinbarung fehle eine Regelung über die Lastentragung, weshalb keine Fremdüblichkeit vorliege und letztlich die Lasten von der Fruchtgenussbestellerin tatsächlich selbst getragen worden seien.

Im Nachtrag zum Mietvertrag vom 02.04.2015 trete die Fruchtgenussbestellerin gegenüber den Mietern nach wie vor als Vermieterin auf, der Fruchtgenuss sei daher nach außen nicht erkennbar und somit nicht anzuerkennen. Die Mieteinnahmen würden ebenfalls nach wie vor auf das Konto der Fruchtgenussbestellerin überwiesen, obwohl die Fruchtgenussvereinbarung bereits am 31.03.2014 abgeschlossen worden wäre. Weiters erfolgten laut vorliegenden Bankauszügen monatliche Überweisungen an den Fruchtnießer von 528,00 € (später 550,00 €) bis zum 04.08.2015 mit dem Buchungstext „Überweisung privat“, welcher ab 02.09.2015 auf „Überweisung Fruchtgenuss“ geändert worden sei. Daraus sei erkennbar, dass die Fruchtgenussvereinbarung erst nachträglich erstellt worden sei.

Im Übrigen sei die Fruchtgenussvereinbarung weder notariell beglaubigt noch verbüchert worden, weshalb keine ausreichende Sicherung der Rechtsposition gegeben sei.

In der Gesamtbetrachtung liege in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung vor. Die Fruchtgenussvereinbarung sei nicht anzuerkennen, die Einkünfte blieben bei der Inhaberin der Einkunftsquelle.

6.a. Mit einem an das „Bundesfinanzgericht“ gerichteten **Schriftsatz vom 09.09.2016**, der nahezu wortgleich mit dem Beschwerdeschriftsatz vom 08.08.2016 war, erhob die Bf unter anderem gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 abermals „Beschwerde“. Ergänzend zu den mit der Beschwerde vom 08.08.2016 wortgleichen Ausführungen gab die Bf an, *dass sie zu bedenken gebe, dass sie voraussichtlich in zwei Jahren das Objekt ihrem Sohn übereignen werde.*

Der Schriftsatz wurde an die Abgabenbehörde weitergeleitet, da sowohl Beschwerden als auch gegen Beschwerdevorentscheidungen gerichtete Vorlageanträge bei der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, einzubringen sind (siehe § 249 BAO bzw. §§ 249 iVm 264 Abs. 4 lit. b BAO).

6.b. Da die „Beschwerde“ innerhalb der gemäß § 264 Abs. 1 BAO hierfür zur Verfügung stehenden Frist zur Erhebung eines Vorlageantrages gegen eine Beschwerdevorentscheidung eingebracht worden war, wurde der Schriftsatz vom Finanzamt als Antrag auf Vorlage der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) gewertet.

6.c. Mit **Vorlagebericht vom 22.11.2016** wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vorgelegt. Eine Zweitschrift des Vorlageberichtes wurde auch der Bf zur Kenntnis übermittelt.

7. Die für die Erledigung der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht zuständig gewesene Richterin trat mit 31.01.2021 in den Ruhestand. Aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes wurde in weiterer Folge die Gerichtsabteilung der erkennenden Richterin für die Erledigung dieser Beschwerde zuständig.

8. Mit Ergänzungersuchen vom 02.03.2021 wurde die Bf vom Bundesfinanzgericht unter Hinweis darauf, dass die beschwerdegegenständliche Fruchtgenussvereinbarung im Hinblick auf die Kriterien, deren Erfüllung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen Voraussetzung sei, zur Beantwortung folgender Fragen aufgefordert, welchem Ersuchen sie mit **Antwortschreiben vom 26.03.2021** folgendermaßen nachkam:

Einleitend wies die Bf darauf hin, *dass das Objekt tatsächlich verschenkt und der Wille zur Übergabe ihrer Ansicht nach ausdrücklich publiziert worden sei*. Beigelegt war ein notarieller Schenkungsvertrag vom 24.10.2017, mit dem die Bf die beschwerdegegenständliche Liegenschaft mitsamt dem darauf befindlichen Gebäude per 31.12.2017 schenkungsweise an ihren Sohn übertragen hatte. In Punkt „Viertens“ des Vertrages war festgehalten, dass dem Geschenknehmer das bestehende Mietverhältnis hinsichtlich des Vertragsobjektes bekannt sei und er anstelle der Geschenkgeberin mit sämtlichen Rechten und Pflichten in dieses Mietverhältnis eintrete.

Zu den **Fragen laut Punkt 1 des BFG-Ergnzungersuchens** nach der notariellen Beurkundung des Fruchtgenussvertrages und dessen Eintragung ins Grundbuch gab die Bf an, *dass der Vertrag nicht von einem Notar unterzeichnet worden sei, aber der Wille, das Grundstück wie sein eigenes zu betrachten, sei ja schon vorhanden gewesen, weil schon in der Beschwerde die Schenkung gewiss gewesen sei und die Einnahmen zugunsten ihres Sohnes verwendet hätten werden können. Die Antwort zur Frage nach der Verbucherung ergebe sich analog zu jener nach der notariellen Beurkundung.*

Zur **Frage 2 des Ergnzungersuchens**, warum die Mieteinnahmen im Jahr 2014 und somit nach Fruchtgenussbestellung weiterhin auf das Konto der Bf überwiesen worden seien, führte die Bf aus, *dass sie die Notwendigkeit nicht erachtet habe. Warum sollte man andererseits einen Fruchtgenussvertrag abschließen, denn es wäre ja möglich gewesen, aus den Einnahmen ihrem Sohn Geld zu geben, ohne Vertrag. Der Vorteil daraus sei ja nicht berauschend, wenn man die Abschreibung verliere. Die Mieteinnahmen seien deswegen auf das Konto überwiesen worden, weil man die Mieter nicht einbeziehen habe wollen bzw. man befürchtet habe, dass sie das Mietverhältnis nicht verlängern würden.*

In **Frage 3 des Ergnzungersuchens** wies das Bundesfinanzgericht unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerde, dass der Vermieterwechsel einen unzulässigen Eingriff in den bestehenden Mietvertrag bedeutet hätte, darauf hin, dass unabhängig von der Zulässigkeit des Vermieterwechsels das gegenständliche Mietverhältnis ohnehin am 31.05.2015 wegen Fristablaufs geendet hätte. Die Frage nach dem Grund, warum das Mietverhältnis nach Fristablauf per 31.05.2015 nicht mit dem Sohn als neuem Vermieter verlängert bzw. neu abgeschlossen worden sei, blieb unbeantwortet, ergab sich aber logischerweise schon aus der Antwort zu Frage 2.

Zu den **Fragen 4a, b und c des Ergnzungersuchens** nach einer Aufstellung der Aufwendungen 2014 im Zusammenhang mit dem Mietobjekt, Nachweis der unmittelbar vom Sohn getragenen Aufwendungen (Rechnungen/Vorschreibungen und Zahlungsflüsse) und der

Darlehensvereinbarung bezüglich der Kosten der Instandsetzung, die dem Sohn vorgestreckt und von ihm dann zurückbezahlt worden seien:

Alle Aufwendungen seien von den Mietern getragen worden und seien keine Betriebskosten verrechnet oder in die Rechnung einbezogen worden.

Es seien keine Aufwendungen vom Sohn getragen worden. Die Rückzahlungen seien bar an die Bf bezahlt und rückerstattet worden.

Zu **Frage 5** nach der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des gegenständlichen Objektes und Darstellung der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung wurden die „Gewinn- und Verlustrechnungen“ für die Jahre 2011 und 2013 sowie das Anlagenverzeichnis für das Jahr 2011 vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass sich die allgemeine Gebäude-AfA jährlich auf 292,00 € (1,5% AfA-Satz) belief und weitere jährliche Afa-Beträge beginnend ab 31.12.2003 bzw. 01.01.2004 für eine Nutzungsdauer von 10 Jahren angefallen waren (126,00 € Asphaltierung + 122,00 € Sektionaltor + 712,00 € Instandsetzungsarbeiten).

9. In seiner **Stellungnahme vom 19.04.2021** zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens des Bundesfinanzgerichtes wies der Vertreter der belangten Behörde unter Verzicht auf eine weitere Stellungnahme darauf hin, dass die rechtliche Beurteilung des Finanzamtes durch die Ausführungen im Schreiben der Bf vom 26.03.2021 bestätigt worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist Pensionistin und bezog bereits seit mehreren Jahren Einkünfte aus der Vermietung der in ihrem Eigentum befindlichen Liegenschaft *****Ort***, ***StraßeX*****.

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer 2014 legte sie einen „Fruchtgenussvertrag (Zuwendungsfruchtgenuss)“ vom 31.03.2014 vor. Danach hatte sie ihrem Sohn für einen Zeitraum von fünf Jahren zwecks Unterstützung zur wirtschaftlichen Absicherung den Nettofruchtgenuss an den Mieteinkünften zugewendet. Die Mieteinnahmen von monatlich 528,00 € brutto sollten dem Fruchtnießer zufließen und die Umsatzsteuer von ihm abgeführt werden.

Die Miete wurde auch nach Abschluss der Fruchtgenussvereinbarung weiterhin auf das Konto der Bf überwiesen. Im Jahr 2015 wurden von der Bf und ihrem Gatten ab Jänner unter dem Titel „Überweisung Privat“ monatlich 528,00 €, im August 550,00 € auf das Konto des Sohnes überwiesen; ab September 2015 erfolgte die monatliche Überweisung von 550,00 € allein von der Bf unter dem Titel „Überweisung Fruchtgenuss“.

Mit Nachtrag vom 02.04.2015 zum Mietvertrag vom 15.06.2009 – abgeschlossen zwischen der Bf als Vermieterin und den bisherigen Mietern – wurde das am 31.05.2015 endende Mietverhältnis um weitere drei Jahre verlängert.

Im Jahr 2014 fiel außer der Absetzung für Abnutzung für das Mietobjekt bei der Bf kein

weiterer Aufwand an, da sämtliche Aufwendungen betreffend das Mietobjekt von den Mietern getragen wurden. Die Mieteinnahmen 2014 betrugen 6.336,00 €, die AfA 2014 292,00 €, sodass sich im Jahr 2014 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.044,00 € ergaben.

Im März 2015 wurde im Mietobjekt eine Trennwand errichtet. Die entsprechende Rechnung war an die Bf gerichtet und wurde auch von ihr bezahlt. Eine Refundierung dieses Aufwandes durch den Sohn ist nicht erwiesen.

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 24.10.2017 übertrug die Bf die Liegenschaft per 31.12.2017 schenkungsweise an ihren Sohn.

2. Beweiswürdigung

2.1. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den mit dem Vorlagebericht vom 22.11.2016 übermittelten Akten des Finanzamtes.

Darunter befanden sich vor allem der angefochtene Bescheid vom 15.07.2016 samt Begründung, der Beschwerdeschriftsatz vom 08.08.2016, die Beschwerdevereinsentscheidung vom 17.08.2016 sowie der als Vorlageantrag gewertete Schriftsatz vom 09.09.2016.

Zur Wertung des Schriftsatzes vom 08.08.2016 als Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014:

Wie unter dem Punkt „Verfahrensgang“ dargelegt, wurde im Rahmen eines Telefonates des Finanzamtsvertreters mit der steuerlichen Vertreterin der Bf am 22.11.2016 geklärt, dass die Beschwerde nur gegen den Einkommensteuerbescheid gerichtet war. An dem diesbezüglichen Aktenvermerk des Finanzamtsvertreters zu zweifeln, bestand kein Anlass. Einerseits war der Terminus „Wiederaufnahme“ durchgestrichen und bezog sich der Beschwerdeantrag alleine auf die Nichtanerkennung des Fruchtgenusses; andererseits wurden auch in der Begründung nur Umstände dargelegt, die die Anerkennung dieser Fruchtgenussvereinbarung untermauern sollten. Zweifel am Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel wurden in keiner Weise vorgebracht. Die von der Bf beantragte Prüfung der Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung konnte aber ohne Nachteil für die Bf ohnehin im vollem Umfang im Verfahren betreffend den Sachbescheid erfolgen.

Angemerkt wird, dass bezüglich der ebenfalls im Schriftsatz angeführten Einkommensteuer 2015 noch kein Bescheid erlassen worden war. Dieser erging erst am 19.08.2016.

Zur Wertung des Schriftsatzes vom 09.09.2016 als Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2014:

Die Bf brachte nach Erlassung der Beschwerdevereinsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2014 vom 17.08.2016 am 09.09.2016 einen mit der Beschwerde vom 08.08.2016 gleichlautenden Schriftsatz vom 09.09.2016 („Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2014 und 2015“) direkt beim Bundesfinanzgericht ein.

Gemäß § 249 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde einzubringen, die den Bescheid erlassen hat. Das gilt gemäß § 264 Abs. 4 lit. b BAO sinngemäß für

Vorlageanträge. Bei einem Vorlageantrag handelt es sich um einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (§ 264 Abs. 1 BAO), der innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der Beschwerdeentscheidung bei der Abgabenbehörde eingebracht werden kann. Der Schriftsatz vom 09.09.2016 wurde daher vom Bundesfinanzgericht zuständigkeitshalber an das bescheiderlassende Finanzamt weitergeleitet. Dieses wertete den Schriftsatz richtigerweise als Vorlageantrag gegen die Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2014, da ein Vorlageantrag das einzig mögliche Rechtsmittel gegen Beschwerdeentscheidungen des Finanzamtes ist und Parteienanbringen nach ständiger Judikatur nicht nach dessen Bezeichnung, sondern nach dem erkennbaren Ziel des Parteienschritts zu beurteilen sind (*Ritz*, BAO⁶, § 85 Tz 1 und die dort zit. Jud., zB VwGH 20.03.2014, 2010/15/0195).

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 wurde dem Bundesfinanzgericht mitsamt den Akten des Beschwerdeverfahrens zur Entscheidung vorgelegt.

Angemerkt wird (obwohl für das gegenständliche Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2014 nicht von Relevanz) der Vollständigkeit halber, dass – wie der steuerlichen Vertreterin vom Finanzamtsvertreter im Telefonat vom 22.11.2016 mitgeteilt wurde – gegen die erst am 28.09.2016 erlassene Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2015 kein Vorlageantrag eingebracht wurde.

2.2. Mit dem Vorlagebericht vom 22.11.2016 wurden dem Bundesfinanzgericht auch das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 25.05.2015 samt Antwort, wonach die Einnahmen ab April 2014 an den Fruchtnießer überwiesen worden seien, und beigelegtem **„Fruchtgenussvertrag (Zuwendungsfruchtgenuss)“ vom 31.03.2014** vorgelegt.

2.3. Weiters wurde eine Kopie des **„Nachtrags zum Mietvertrag vom 15.06.2009“ vom 02.04.2015** – abgeschlossen zwischen der Bf und den bisherigen Mietern – übermittelt, wonach das Mietverhältnis nach dessen Ablauf per 31.05.2015 um drei weitere Jahre verlängert wurde und der Mietzins ab 01.06.2015 550,00 € brutto betragen sollte. Außerdem wurde der Mietvertrag vom 10.03.2003 mit den gleichen Mietern vorgelegt.

2.4. Schließlich wurde die Kopie einer Rechnung der Firma *****AB***, ***Ort2***** vom 21.04.2015 über die **Herstellung einer Trennwand** im Objekt *****Ort***, ***StraßeX*****, über 252,00 € - gerichtet an die Bf – vorgelegt. Dieser Betrag war laut Bankbestätigung vom 01.05.2015 auch von ihr überwiesen worden.

Bereits in ihrer Beschwerde hatte die Bf darauf hingewiesen, dass die Kosten der Instandsetzung nicht von ihrem Sohn bezahlt hätten werden können, da dies mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb wegen einer Baustelle und dem dadurch verursachten Einkommensverlust nicht möglich gewesen sei. Er habe diese jedoch an die Bf zurückbezahlt. Die Tatsache aber, dass die von der Bf getragenen Aufwendungen – solche waren ohnehin erst 2015 angefallen (siehe „Trennwand“) – vom Sohn als Fruchtnießer retourniert worden waren, konnte nicht als erwiesen angesehen werden. Es lag diesbezüglich weder eine schriftliche

Vereinbarung, wie dies für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen notwendig gewesen wäre, vor noch konnte die Rückzahlung nachgewiesen werden, da sie, wie von der Bf in ihrer Antwort vom 26.03.2021 zum Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 02.03.2021 dargelegt, bar erfolgt war.

2.5. Dass die **Mieteinnahmen** auch nach Abschluss der Fruchtgenussvereinbarung vom 31.03.2021 **weiterhin an die Bf überwiesen** worden waren, hat diese nie bestritten.

Vom Finanzamt wurde ein Kontoauszug des Sohnes vom 15.04.2016 aus dem Jahr 2015 übermittelt, aus dem hervorging, dass an ihn von seinen Eltern im Jahr 2015 monatlich zunächst 528,00 € und im August 550,00 € mit dem Buchungstext „Überweisung Privat“ überwiesen worden waren, ab September 2015 waren monatlich von der Bf (= Mutter) 550,00 € mit dem Buchungstext „Überweisung Fruchtgenuss“ überwiesen worden.

Zu diesem Auszug hatte der Sohn gegenüber dem Finanzamt erklärt, dass für 2014 auch von der ***Bank*** keine Kontoauszüge mehr bereitgestellt werden könnten. Sein Vater habe bei den Überweisungen aus Unwissenheit zunächst immer „Privat“ dazugeschrieben und erst ab einem gewissen Termin „Fruchtgenuss“ hinzugefügt.

Befragt nach dem Grund dafür, warum die Mieteinnahmen trotz Abschluss des Fruchtgenussvertrages vom 31.03.2014 weiterhin auf ihr Konto überwiesen worden seien, führte die Bf in ihrer Antwort vom 26.03.2021 auf das Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 02.03.2021 glaubhaft aus, dass die Mieter nicht einbezogen werden sollten, da befürchtet worden sei, dass sie das Mietverhältnis nicht verlängern würden. Damit bestätigte sie selbst, dass sie gegenüber den Mietern und somit auch nach außen hin nach wie vor als Vermieterin aufgetreten war.

2.6. Die **Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2014** mit 6.044,00 € ergibt sich bereits aus der Begründung des angefochtenen Bescheides.

Dieser Ermittlung der Einkünfte wurde der Höhe nach weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag widersprochen.

Auch über Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes im Ergänzungsersuchen vom 02.03.2021 bestätigte die Bf in ihrem Antwortschreiben vom 26.03.2021, dass sämtliche Aufwendungen von den Mietern getragen worden und im Jahr 2014 somit keine Aufwendungen angefallen waren. Dies erschien auch angesichts der Bestimmung IV. im Mietvertrag vom 10.04.2003, die offensichtlich weiter Geltung hatte und nach der Betriebskosten und öffentliche Abgaben für das Mietobjekt von den Mietern zu bezahlen waren, nachvollziehbar.

Die in der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2014 ausgewiesene Absetzung für Abnutzung wurde durch das dem Antwortschreiben vom 26.03.2021 beigelegte Anlagenverzeichnis 2011 ebenfalls bestätigt. Daraus ging hervor, dass die Zehntelbeträge betreffend Asphaltierung, Sektionaltor und Instandsetzungsarbeiten im Jahr 2013 ausgelaufen waren. Die AfA für das Gebäude betrug 292,00 €. Ein Anlagenverzeichnis für 2014 wurde – ebenso wie eine Überschussrechnung 2014 – nicht vorgelegt.

2.7. Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.2. dieses Erkenntnisses, die verständnis halber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung zu tätigen waren, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 . Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

Gemäß [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit den Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach §§ 105 und 106a.

Zu den Einkünften, die gemäß [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) der Einkommensteuer unterliegen, gehören nach dessen **Z 6** auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs. 2 und 3 EStG 1988](#) – somit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – sind nach Lehre und Rechtsprechung demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, der am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet, wobei maßgeblich die tatsächliche, **nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge** ist. Es kommt entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und damit über die Einkünfte disponieren kann, während die rechtliche Gestaltung nur maßgebend ist, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 157; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar § 2 Tz 81; VwGH 20.03.2014, [2011/15/0174](#)).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in der Regel demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung befugt ist (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 157). Das wird grundsätzlich der zivilrechtliche Eigentümer sein. Er kann das Nutzungsrecht aber auch einer anderen Person überlassen. Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte allein bewirken allerdings grundsätzlich nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer das Nutzungsrecht an der belasteten Sache verliert. Hierzu müssen besondere Umstände hinzutreten, aufgrund welcher der Nutzungsberechtigte wie ein Eigentümer schalten und walten kann. Nach der Verwaltungspraxis muss das Nutzungsrecht für einen gewissen Zeitraum in rechtlich abgesicherter Position eingeräumt werden (*Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar § 2 Tz 76; *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 147).

Die Frage der Zurechnung kann sich auch bei Vorliegen von Einkünften im Zusammenhang mit einer Fruchtgenussvereinbarung stellen.

Unter **Fruchtgenuss** (usus fructus) versteht man das dingliche (gegenüber jedermann wirkende) Recht, eine fremde Sache unter Schonung der Substanz zu nutzen ([§ 509 ABGB](#) – Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch). Es ist darunter eine Personaldienstbarkeit zu verstehen, welche grundsätzlich mit dem Tod des Fruchtnießers (Fruchtgenussberechtigten) erlischt. Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entsteht durch Verbücherung ([§ 481 ABGB](#)). Daher muss der übereinstimmende Parteiwille auf die Verbücherung gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen (*Hofmann in Rummel*³ § 509 Rz 1).

Allerdings kann der Umstand, dass der Wille der Vertragsparteien nicht auf die Verbücherung gerichtet gewesen ist und damit vorerst nur ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet wurde, nicht abgeleitet werden, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommen könnte (siehe zB VwGH 31.03.2005, [2003/15/0100](#); VwGH 01.06.2006, [2005/15/0089](#); BFG 07.01.2020, [RV/1100639/2015](#)).

Der Fruchtnießer kann die Sache in jeder Hinsicht nutzen (zB auch vermieten), ist verpflichtet, diese nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung gemäß [§ 513 ABGB](#) zu erhalten und kann sich mit der Servitutenklage schützen. Nach [§ 511 ABGB](#) steht ihm der volle Ertrag einschließlich Zubehör und Zuwachs zu. Die Auslagen hat er bis zur Höhe der Erträge zu übernehmen (Jakom/*Laudacher*, EStG, 2020, § 2 Tz 43).

Wirtschaftlich gesehen ermöglicht das Fruchtgenussrecht oder ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht eine Trennung von Eigentum an Wirtschaftsgütern und deren Fruchtziehung. Bleibt dabei zivilrechtlich das Eigentum an der dienstbaren Sache selbst beim Fruchtgenussbesteller zurück, handelt es sich um einen **Zuwendungsfruchtgenuss** (BFG 07.01.2020, [RV/1100639/2015](#)).

Bei Vorliegen eines Fruchtgenussrechtes sind die Einkünfte grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen; in bestimmten Fällen können sie aber auch dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zugerechnet werden.

Voraussetzung für eine Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtnießer ist aber die **Übertragung der Einkunftsquelle** (VwGH 20.03.2014, [2011/15/0174](#); VwGH 28.11.2007, [2003/14/0065](#)). Ist dies der Fall, dann sind dem Fruchtnießer die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es ohne Belang ist, wie und warum (freiwillig, in Erfüllung einer Unterhaltungspflicht, unentgeltlich) ihm die Einkunftsquelle übertragen wird. Wird eine Einkunftsquelle hingegen nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die Einkünfte im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte stellt in diesem Fall lediglich steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar (VwGH 28.11.2007, [2003/14/0065](#), mit Verweis auf VwGH 04.03.1986, [85/14/0133](#); BFG 07.01.2020, [RV/1100639/2015](#)).

Für die **Fruchtnießung an einem Gebäude**, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandsobjekt), bedeutet dies, dass der **Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandsgeber aufzutreten** hat (bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen), dass **(neue) Bestandzinsvereinbarungen** mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er **Anspruchspartner** für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandsverhältnis ist, dass die **Mieten auf sein Konto** überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß [§§ 512 und 513 ABGB](#) obliegenden **Lasten trägt** (VwGH 27.06.2013, [2009/15/0219](#); ; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Rz 147; BFG 07.01.2020, [RV/1100639/2015](#)).

In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechts an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung oder eines dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnlichen, obligatorischen Rechtes. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (VwGH 04.03.1986, [85/14/0133](#); UFS 06.11.2009, [RV/0312-F/07](#)).

Wenn die Einkünfte dem (lediglich obligatorisch berechtigten) Fruchtnießer zugerechnet werden sollen, muss nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse **im Außenauftritt zweifelsfrei** der Fruchtnießer als Marktteilnehmer unter Ausübung der einem Bestandsvertrag immanenten Rechten und Pflichten in Erscheinung treten (vgl. Moser in taxlex 2014, 408ff; BFG 07.01.2020, [RV/1100639/2015](#)).

Fruchtgenussvereinbarungen finden sich im Bestreben, einem nahen Angehörigen die Einkünfte aus einem Mietobjekt zukommen zu lassen, häufig auch im familiären Bereich. Um eine willkürliche Verschiebung der Zurechnung von Einkünften hintanzuhalten, sind Fruchtgenussverträge in solchen Fällen auch nach den von der Judikatur entwickelten **Grundsätzen zur Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen** zu prüfen. Diese beruhen auf der im Abgabenrecht vorherrschenden wirtschaftlicher Betrachtungsweise und wurden von der Judikatur im Hinblick auf die Tatsache entwickelt, dass bei nahen Angehörigen der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz nicht gegeben ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können (VwGH 22.11.2006, [2004/15/0139](#); VwGH 10.05.1988, [87/14/0084](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden **Verträge zwischen nahen Angehörigen** unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie folgende Kriterien erfüllen:

Sie müssen

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

Die Bedeutung dieser Kriterien liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung (VwGH 24.09.2003, [97/13/0232](#)). Sie müssen kumulativ vorliegen, dh **jedes einzelne der drei Kriterien muss erfüllt sein**, um ein Vertragsverhältnis zwischen nahen Angehörigen steuerlich anerkennen zu können (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 160). Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.05.2005, [2001/13/0209](#); BFG 07.01.2020, [RV/1100639/2015](#)).

3.2. Erwägungen im konkreten Fall:

Im gegenständlichen Fall liegt eine Fruchtgenussvereinbarung zwischen Mutter (= Bf) und Sohn vor. Das bedeutet, dass die Vereinbarung sowohl nach den unter Punkt 3.1. dargelegten allgemeinen Grundsätzen für die Zurechnung von Einkünften zu prüfen war als auch die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen maßgeblichen Kriterien erfüllt sein mussten.

Der gegenständliche Fruchtgenussvertrag war weder notariell beurkundet noch im Grundbuch eingetragen. Es wurde somit kein dingliches Fruchtgenussrecht im Sinne des ABGB begründet, sondern bloß ein ähnliches obligatorisches Recht.

Wie oben dargelegt, konnte auch einem solchen dem Fruchtgenuss ähnlichen obligatorischen Recht nicht von vornherein eine wirtschaftliche Bedeutung abgesprochen werden. Allerdings muss davon ausgegangen werden, dass die rechtliche Position des Fruchtgenussberechtigten im Gegensatz zu einem durch einen Notariatsakt und eine Verbücherung abgesicherten Fruchtgenussberechtigten wesentlich geschmälert war. Hinzu kommt, dass sich die Dauer der Vereinbarung nur über fünf Jahre erstrecken sollte.

Wenn auch – darin ist der Bf recht zu geben – die Frage der Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtnießer nicht allein an einer mindestens zehnjährigen Dauer der Übertragung des Fruchtgenusses festzumachen ist (siehe hierzu auch das von der Bf zitierte Erkenntnis (BFG 28.05.2014, RV/1100465/2012), so ist dieser Aspekt im Rahmen der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse zusammen mit anderen für die Zurechnung maßgeblichen Kriterien von Relevanz. So wird etwa die Absicherung der rechtlichen Position des Fruchtgenussberechtigten als umso schwächer zu bewerten sein, je kürzer der Zeitraum der Überlassung ist.

Im gegenständlichen Fall war in Anbetracht des vorliegenden Sachverhalts bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse aber vor allem das **Kriterium der Außenwirkung** einer näheren Prüfung zu unterziehen:

Wesentliche Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtnießer ist, wie oben unter Punkt 3.1 dargelegt, dass der Fruchtnießer nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse nach außen zweifelsfrei als Marktteilnehmer unter Ausübung der einem

Bestandsvertrag immanenten Rechte und Pflichten auftritt.

Die Fruchtgenussbestellung muss **nach außen** erkennbar sein. Werden daher etwa die Mieter von der Fruchtgenussbestellung nicht informiert, und zahlen sie die Mieten weiterhin an den Hauseigentümer, dann erfolgt keine Änderung der Einkünftezurechnung. Dies ergibt sich schon allein daraus, dass bei mangelnder Publizität die für eine Einkünftezurechnung notwendige Teilnahme am Wirtschaftsleben nicht gegeben ist (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰, § 2 Rz 147/1).

Auch im vorliegenden Fall war daher zu hinterfragen, ob der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufgetreten ist, ob (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit ihm getroffen worden sind, ob er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandsverhältnis gewesen ist und – vor allem auch – ob die Mieten auf sein Konto überwiesen wurden und der die ihm gemäß [§§ 512](#) und [513 ABGB](#) obliegenden Lasten getragen hat.

Wie sich aus den Sachverhaltsfeststellungen beziehungsweise den vorliegenden Beweismitteln und Aussagen ergibt, waren diese Kriterien im gegenständlichen Fall jedoch eindeutig **nicht erfüllt**:

Die Mieten wurden nach wie vor auf das Konto der Bf einbezahlt und wurde selbst die Verlängerung des Mietvertrages nach dessen Ablauf per 31.05.2015 wieder von der Bf als „Vermieterin“ vorgenommen.

Mit ihrer Antwort vom 26.03.2021 auf das Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes, wonach man die Mieter nicht einbeziehen habe wollen, weil befürchtet worden sei, dass sie das Mietverhältnis nicht verlängern würden, bestätigte die Bf, dass ihr Sohn als Fruchtnießer nicht einmal den Mietern gegenüber als Vermieter und somit nach außen **nicht** in Erscheinung getreten ist.

Der Einwand in der Beschwerde, dass der Vermieterwechsel einen unzulässigen Eingriff in den Mietvertrag bedeutet hätte, war insofern nicht nachvollziehbar, als – unabhängig von der Zulässigkeit des Vermieterwechsels – im gegenständlichen Fall das Mietverhältnis ohnehin am 31.05.2015 wegen Fristablaufs geendet hätte und eine Verlängerung bzw. der Neuabschluss eines Mietverhältnisses ohne Weiteres möglich gewesen wäre. Zum diesbezüglichen Vorhalt im Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 02.03.2021 nahm die Bf in ihrem Antwortschreiben vom 26.03.2021 keine Stellung.

Was die **Lastentragung** anlangt, so war in der Fruchtgenussvereinbarung definitiv vermerkt, dass die Bf als Eigentümerin ihre Einkünfte zwecks Unterstützung zur wirtschaftlichen Absicherung des Fruchtnießers (= Sohn) in Form eines Nettofruchtgenusses hingeben wollte. In ihrer Beschwerde wies sie darauf hin, dass von ihrem Sohn wegen zu niedriger Einkünfte aus Gewerbebetrieb („Einkommensverlust in den letzten Jahren infolge einer Baustelle“) die Instandsetzungskosten nicht bestritten hätten werden können. Auch in ihrem Antwortschreiben an das Bundesfinanzgericht vom 26.03.2021 (Punkt 4) hielt die Bf fest, dass

von ihrem Sohn keine Aufwendungen getragen worden seien. Rückzahlungen an sie – damit waren offenbar die von ihr vorgestreckten Instandsetzungskosten gemeint – seien in bar erfolgt.

Damit waren aber die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung und demzufolge der Zurechnung der Einkünfte beim Sohn aus zweierlei Sicht nicht gegeben:

- Abgesehen davon, dass die rechtliche Position des Fruchtnießers wegen fehlender notarieller Beurkundung und Verbücherung sowie des relativ kurzen Zeitraumes der Vereinbarung für fünf Jahre nur spärlich abgesichert war, scheiterte die Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtnießer schon alleine daran, dass er **nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in keiner Weise nach außen in Erscheinung getreten** war. Wie oben dargelegt, wäre es aber jedenfalls notwendig gewesen, dass der Fruchtnießer zumindest gegenüber den Mietern als Vermieter auftritt. Die Mieteinnahmen flossen noch auf das Konto der Mutter. Eine Lastentragung durch den Fruchtnießer im Jahr 2014 lag nicht vor und wurde auch nicht behauptet.
- Andererseits war auch das für Verträge zwischen nahen Angehörigen unbedingt notwendige **Kriterium der Publizitätswirkung nicht erfüllt**. Das Fruchtgenussverhältnis wurde nicht einmal den unmittelbar betroffenen Mietern gegenüber sichtbar und trat nach außen in keiner Weise in Erscheinung. Auch Handwerker-Rechnungen (siehe Rechnung/Trennwand vom 21.04.2015) waren nicht an ihn, sondern an die Mutter adressiert.

Selbst wenn man davon ausginge, dass Kosten für Instandsetzungskosten von der Bf lediglich vorgestreckt worden waren und eine Rückzahlung vereinbart war, so hätte für dieses Darlehensverhältnis ebenfalls das Erfordernis der Erfüllung der Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen gegolten. Das bedeutet, dass auch dieses nach außen entsprechend transparent hätte sein müssen. Um steuerlich anerkannt werden zu können, hätten eine schriftliche Vereinbarung mit eindeutigem und klarem Inhalt und nachvollziehbare Rückzahlungen vorliegen müssen. Dies war aber nicht der Fall.

Die steuerliche Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung und demzufolge der Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung des beschwerdegegenständlichen Objektes scheiterte sohin insgesamt schon am Kriterien der ausreichenden Publizität bzw. Außenwirkung.

Es mag durchaus sein, dass, wie von der Bf eingewendet, bereits die schenkungsweise Übergabe der Liegenschaft an den Sohn im Raum gestanden hat. Tatsächlich erfolgte diese, wie sich aus dem mit Schriftsatz vom 26.03.2021 vorgelegten Schenkungsvertrag vom 24.10.2017 ergibt, erst mit 31.12.2017.

Bis zu diesem Zeitpunkt waren die Vermietungseinkünfte der Bf als zivilrechtlicher Eigentümerin und Fruchtgenussbestellerin zuzurechnen, da eine Übertragung der Einkunftsquelle vor diesem Zeitpunkt aufgrund der nach außen tretenden Erscheinung in objektiver Betrachtungsweise nicht nachvollziehbar war.

In der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2014 vom 15.07.2016 wurden die Einkünfte der Bf aus Vermietung und Verpachtung mit 6.044,00 € berechnet (6.336,00 € Einnahmen abzüglich Afa von 292,00€). Auch Ermittlungen im Beschwerdeverfahren haben diese Höhe bestätigt (siehe Ausführungen unter Punkt 2.6./ „Beweiswürdigung“).

Die von der Abgabenbehörde im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Einkünfte der Bf aus Vermietung und Verpachtung waren somit dem Grunde und der Höhe nach zu Recht angesetzt worden und war die dagegen gerichtete Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

3. Zum Abspruch über die 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 ([Art. 133 Abs. 4 B-VG](#)).

Das gegenständliche Erkenntnis folgte in rechtlicher Hinsicht der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Zurechnung von Einkünften (siehe zB VwGH 20.03.2014, [2011/15/0174](#)). Im Übrigen hatte die Zurechnung der Einkünfte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bezogen auf das tatsächliche Geschehen im konkreten Einzelfall zu erfolgen. Das Erkenntnis war somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 23. April 2021