

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, die beisitzende Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr und die Laienrichter Mag. Gottfried Warter und Mag. Peter Lederer über die Beschwerde von Mag. Vorname und Frau X, L-Straße, Ort, vertreten durch Dr. Josef Werndl, Zillnerstraße 4, 5020 Salzburg, vom 27. Dezember 2017 gegen die Bescheide des (damals zuständigen) Finanzamtes Salzburg – Land, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg, vom 18. Dezember 2017 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 bis 2016 zu Recht erkannt:

1. Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften für 2012 wird gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2012 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen EUR 7.894,22.

Auf Frau X, St. Nr. xxx/xxxx entfallen Einkünfte von EUR 3.947,11.

Auf Mag.X, St.Nr. yyy/yyyy entfallen Einkünfte von EUR 3.947,11.

2. Die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide für 2013 bis 2016 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

3. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Diese Entscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§§ 191 Abs 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs 3 BAO).

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

A/1. Im Zuge einer Außenprüfung betreffend die von Frau X erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung traf das Finanzamt folgende Feststellungen:

„TZ 1 Sachverhalt

Frau X Vorname und Herr X Vorname waren bis zum Jahr 2012 Eigentümer der Liegenschaften F-Straße 28 (Wohnung 13), S-Straße 7a (Wohnung 22) und L-Straße. Am 23.8.2012 wurden die Wohnungen in der F-Straße 28 und der S-Straße 7a an die Tochter C übergeben. Das Gebäude im L-Straße wurde an den Sohn M übergeben. Im Zuge der Übergabe wurde die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes für X Vorname und X Vorname grundbücherlich eingetragen. Die Einnahmen aus der Vermietung wurden zur Gänze von Frau X versteuert.

TZ 2 AfA

Bis zum Jahr 2012 war Frau X Vorname mit ihrem Gatten Herrn X Vorname Eigentümer der vermieteten Liegenschaften. Am 23.8.2012 wurden die Wohnungen an die eigenen Kinder übergeben.

Die jährliche AfA kann nur vom wirtschaftlichen Eigentümer geltend gemacht werden. Daher kann die geltend gemachte AfA ab dem Jahr 2013 steuerlich nicht anerkannt werden.

TZ 3 Feststellung gemäß § 188 BAO

Bis zum Jahr 2012 befanden sich die Liegenschaften im Hälfteeigentum von Frau X Vorname. Ab dem Zeitpunkt der Übergabe der Liegenschaften wurde ein Fruchtgenussrecht zugunsten Frau X und Herrn X grundbücherlich eingetragen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind denjenigen zuzurechnen, die zur Nutzung befugt sind. Da an den Einkünften mehrere Personen (Frau X und Herr X) beteiligt sind, ist eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vorzunehmen (Neuvergabe einer Steuernummer).“

A/2. Das Finanzamt erließ daher am 18. Dezember 2017 Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2012 bis 2016 und rechnete die im Zuge der Außenprüfung ermittelten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung je zur Hälfte den beiden Ehegatten X zu.

Dagegen richtet sich die Beschwerde, in der ausgeführt wurde, dass als Zurechnungssubjekt für eine Besteuerung nach dem EStG derjenige in Frage komme, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, also nach eigenen Intentionen zu gestalten. Maßgeblich sei dabei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Gemessen an dieser Rechtsauffassung komme gegenständlich ausschließlich Frau X als

Zurechnungssubjekt in Frage, weil sie es gewesen sei, die aktiv die Vermietungen gestaltet habe. Bis zur Übergabe der Liegenschaften an die Kinder sei sie gemäß dem Notariatsakt vom 19.4.1987 alleine über die Sachsubstanz Verfügungsberechtigt gewesen. Nach Übergabe der Sachsubstanzen an die Kinder unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes sei es erneut sie gewesen, die auf Grundlage der eigenen Rechtsposition sowie der Duldung ihres Mannes, auch über dessen Berechtigung zu verfügen, die Bewirtschaftung der Sachsubstanzen allein und ungestört gestalten konnte.

Es treffe zu, dass keine Zahlungen für die Substanzabgeltung in Höhe der geltend gemachten AfA geleistet wurden. Die Parteien (Eigentümer und Fruchtgenussberechtigte) seien aber übereingekommen, dass dafür Sachleistungen in Anspruch genommen werden, etwa die Übernahme des Versicherungsschutzes sowie des Öleinkaufes für das gesamte Haus und somit auch für die Wohnung des Hauseigentümers bzw. die Einräumung von unentgeltlichen Wohnmöglichkeiten im Haus oder in einer freigewordenen Wohnung für die in Wien lebende Tochter.

A/3. Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 12. Juli 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In seiner Begründung führte das Finanzamt dazu aus:

Bankkontenauszüge seien nur für die Jahre 2015 und 2016 vorgelegt worden. Für die Jahre 2012 - 2014 seien laut Auskunft der steuerlichen Vertretung keine Auszüge mehr aufbewahrt worden. Das Bankkonto, auf welches die monatlichen Mieten überwiesen werden, laute - entgegen dem Beschwerdevorbringen - auf Frau X oder Vorname. Den Sachverhaltsfeststellungen sei zu entnehmen, dass die Mieten auf ein beiden Ehegatten zurechenbares Bankkonto einbezahlt werden. Die meisten Vorschreibungen würden auf beide Ehegatten laufen, teilweise seien sie nur an Herrn X Vorname oder nur an Frau X Vorname gerichtet. Lediglich in den schriftlich abgeschlossenen Mietverträgen scheine als Vermieterin nur Frau X Vorname auf.

Den Übergabsverträgen sei zu entnehmen, dass jedenfalls Frau X Vorname und Herr X Vorname gemeinsam über die gegenständlichen Einkunftsquellen verfügen können und auch beide gemeinsam über die Einkunftsquelle disponieren können. Aus dem Umstand, dass die Mietverträge nur von Frau X Vorname abgeschlossen wurden, lasse sich jedoch keinesfalls schließen, dass die Einkünfte ausschließlich Frau X Vorname zuzurechnen wären. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher davon auszugehen, dass die streitgegenständlichen Einkünfte beiden Ehegatten zuzurechnen sind. Das angeführte unternehmerische Risiko hinsichtlich eines Leerstandes oder einer Sanierung nach einer abnormalen Abnutzung würden somit entgegen dem Beschwerdevorbringen beide Ehegatten tragen.

Bezüglich der Frage der Geltendmachung der AfA werde in der Beschwerde auf die Übernahme von Aufwendungen durch die Fruchtnießer hingewiesen. Dazu existiere aber weder eine

entsprechende Vereinbarung, noch seien Zahlungen für Substanzabgeltung geleistet worden. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in Bezug auf die Übernahme von Aufwendungen betreffend die Liegenschaft, die teilweise auch den Hauseigentümer betreffen würden, widerspreche einerseits dem Übergabsvertrag vom 23.08.2012, wonach der Sohn hinsichtlich der ihm zur alleinigen Nutzung vorbehaltenen Räumlichkeiten sämtliche Betriebskosten und Verbrauchskosten (Strom, Gas, und so weiter) aus eigenem zu tragen habe und halte andererseits in keiner Weise einem Fremdvergleich (Übernahme von Aufwendungen anstelle einer Zahlung noch dazu ohne entsprechende Vereinbarung) statt. Darüber hinaus habe die Prüferin festgestellt, dass die Rechnungen betreffend Heizöleinkauf zu einem Drittel vom Sohn bezahlt wurden, sodass das diesbezügliche Vorbringen des steuerlichen Vertreters schlichtweg nicht den Tatsachen entspreche. Hinsichtlich der weiters angeführten Einräumung von unentgeltlichen Wohnungsmöglichkeiten für die Tochter bleibe festzuhalten, dass Grundlage dafür wohl nur das familiäre Verhältnis zwischen Eltern und Tochter sein könne und dies nicht eine „Zahlung“ für Substanzabgeltung darstellen könne.

A/4. Im Vorlageantrag wird darauf hingewiesen, dass für die steuerliche Zurechnung von Einkünften aus der nachhaltigen Bewirtschaftung von Sachen nicht etwa das Eigentumsrecht oder eine Nutzungsberechtigung für sich entscheidend seien, sondern die auf die Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit. Die Dispositionsbefugnis über die Sachsubstanz sei zwar ein notwendiger, aber noch kein hinreichender Grund für die Steuerpflicht der daraus gezogenen Einkünfte.

Herr X habe seine Dispositionsmöglichkeit (ab 1987 ausdrücklich durch einen Notariatsakt und ab 2012 konkludent) seiner Frau überlassen und auf alle Entscheidungen, die er auf Grundlage seines Eigentums- bzw. Fruchtgenussrechts hätte treffen können, zu Gunsten seiner Frau verzichtet.

Dass die Mieten auf ein „Oder-Konto“ überwiesen wurden, sei unerheblich, denn ein „Oder-Konto“ bewirke lediglich eine Zugriffsmöglichkeit des jeweils anderen Kontoinhabers auf den Bestand. Am Zufluss der steuerlich relevanten Mieteinkünfte an Frau X ändere sich nichts, denn ihre Aktivität im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der Mietobjekte bewirke den Zufluss des wirtschaftlichen Ergebnisses an sie.

Die unterschiedlichen Adressierungen bei Vorschreibungen von Betriebskosten und Rechnungen über sonstige Ausgaben seien ebenfalls unerheblich, weil diese Adressierungen teilweise noch aus Zeiten des gemeinsamen Eigentums stammen. Zum Teil sei es aber auch einfach Zufall, wer von den Ehegatten etwa eine Heizölbestellung vornimmt oder einen Auftrag für eine Reparatur erteilt. Daraus könne kein Indiz für eine gemeinsame Aktivität bei der Wohnungsbewirtschaftung hergeleitet werden.

Es werde daher beantragt, der Beschwerde stattzugeben, die Entscheidung gemäß § 272 Abs 2 BAO durch den gesamten Senat vorzunehmen und darüber eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

A/5. Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Dieses forderte die Bf. zur Beantwortung detaillierter Fragen hinsichtlich der tatsächlichen Gestaltung der Vermietungstätigkeiten sowie zur Vorlage entsprechender Nachweise auf.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 22. November 2021 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. neben einem Schreiben von Frau X an die Hausverwaltung vom Februar 2011 auch einen von Frau X im Dezember 2011 abgeschlossenen Mietvertrag betreffend die Garconniere im Haus. Außer den bereits dem Finanzamt übermittelten Mietverträgen lägen für die übrigen Zeiträume keine Unterlagen mehr vor. Es sei aber davon auszugehen, dass mündliche Vereinbarungen persönlich oder telefonisch mit Frau X abgesprochen wurden.

Namen und Anschriften der Mieter im Streitzeitraum ließen sich nicht mehr rekonstruieren, es lägen dazu auch keine Aufzeichnungen vor. Die Eigentumswohnungen seien jeweils als Studentenwohngemeinschaften bewohnt worden, neue Mieter (Mitbewohner oder Nachfolger) seien oft von den Bewohnern selbst organisiert worden. Ansprechpartner für die Mieter sei immer Frau X gewesen, ebenso für die Hausverwaltungen. Schriftliche Unterlagen dazu lägen allerdings nicht vor.

Die Generalsanierung der Wohnung in der S-Straße sei bereits vor der Übergabe an die Tochter aus den Bankbeständen beider Ehegatten finanziert worden, wobei die erforderlichen Arbeiten überwiegend von Herrn X selbst durchgeführt wurden. In gleicher Weise sei die Garconniere im Haus renoviert worden. Rechnungen lägen nicht mehr vor.

Die Dispositionsbefugnis über die Sachsubstanz hatte Frau X auf Grundlage des Notariatsakts vom 19.4.1987. Nach Übergabe der Sachsubstanzen an die Kinder unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechts habe Frau X die Bewirtschaftung aufgrund ihrer eigenen Rechtsposition sowie der Duldung ihres Mannes, auch über dessen Berechtigung zu verfügen, betrieben. Herr X habe mit notarieller Erklärung vom 14.1.2018 mit Wirksamkeit 1.1.2017 auf das Recht, die Vertragsobjekte auf Grundlage der ihm zukommenden Fruchtgenussberechtigung vermieten oder verpachten zu können, zu Gunsten seiner Frau ausdrücklich verzichtet. In den Jahren 2012 bis 2016 habe er freiwillig und tatsächlich im Interesse einer einheitlichen Bewirtschaftung verzichtet. Schon aus diesem Grund müsse Herr X als Zurechnungssubjekt für die Vermietungseinkünfte ausscheiden.

A/6. Mit Schreiben vom 12. Jänner 2022 zog der steuerliche Vertreter der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Der Senat hat über die Beschwerde erwogen:

B. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht nimmt den folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt als erwiesen an, der aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten und dem Ermittlungsergebnis des BFG hervorgeht:

B/1. Die Ehegatten X (kurz: Bf.) waren bis August 2012 Eigentümer einer Liegenschaft im L-Straße in Ort sowie zweier Eigentumswohnungen in Ort 2 (F-Straße 28, Wohnung 13 und S-Straße 7a, Wohnung 22). Das Haus im Haus umfasst die Privatwohnung der Bf., eine weitere, bis einschließlich 2014 vermietete Wohnung sowie eine Garconniere, die, abgesehen von kurzen Leerständen, durchgehend vermietet wird.

Im Streitzeitraum 2012 bis 2016 wurde auch die Wohnung F-Straße durchgehend als WG für Studenten vermietet. Die weitere Wohnung in der S-Straße wurde im Jahr 2011 angeschafft und saniert, wobei die Kosten der Sanierung von den Bf. gemeinsam getragen wurden. Seit 2015 wird diese Wohnung ebenfalls vermietet.

Mit Notariatsakt vom 19.4.1987 hatte Herr Mag. X seiner Ehefrau hinsichtlich der ihm gehörenden Hälfte an der Liegenschaft im L-Straße das Fruchtgenussrecht eingeräumt, welches laut Vertrag zu verdinglichen gewesen wäre, jedoch tatsächlich nicht verbüchert wurde.

B/2. Mit Übergabsvertrag vom 23.8.2012 übergaben die Bf. die Liegenschaft L-Straße an ihren Sohn unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes mit Ausnahme der Wohnung im 1. Stock des Hauses, die ab 2015 vom Sohn selbst bewohnt wird. Das Fruchtgenussrecht steht beiden Ehegatten zu und wurde auch so verbüchert. Hinsichtlich der dem Sohn zur alleinigen Nutzung vorbehaltenen Räumlichkeiten hat dieser sämtliche Betriebskosten und Instandhaltungskosten selbst zu tragen. Die Kosten für die dem Fruchtgenussrecht unterliegenden Liegenschaftsteile sind von den Fruchtgenussberechtigten zu tragen.

Mit weiterem Übergabsvertrag vom gleichen Tag übergaben die Bf. die beiden Eigentumswohnungen an ihre Tochter und behielten sich beide ebenfalls das Fruchtgenussrecht „nach Art und Umfang der gesetzlichen Bestimmungen“ zurück, welches auch verbüchert wurde.

In beiden Übergabsverträgen wurde auch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot für alle übergebenen Liegenschaften zugunsten der Übergeber vereinbart und im Grundbuch einverleibt.

B/3. In den Streitjahren 2012 bis 2014 wurden die beiden Wohnungen im Haus sowie die Wohnung in der F-Straße vermietet. Die Garconniere im Haus stand wegen einer Sanierung von Februar bis Oktober 2014 leer. Die Sanierungsarbeiten wurden im Wesentlichen von Herrn Mag. X selbst geleistet, das nötige Material wurde von beiden Bf. finanziert. Rechnungen dafür erliegen im Akt des Finanzamtes.

Für die Vermietung der Garconniere wurde ein von Frau X unterzeichneter schriftlicher Mietvertrag vom 20.12.2011 vorgelegt, welcher für den Zeitraum 1.2.2012 bis 31.1.2014 abgeschlossen wurde. Für die bis einschließlich 2014 erfolgte Vermietung der Wohnung im 1. Stock des Hauses L-Straße wurde kein Mietvertrag vorgelegt und auch kein Mieter namhaft gemacht.

Ab 2015 wurde im Haus nur noch die Garconniere vermietet. Die Wohnung in der F-Straße wurde weiterhin vermietet und neu auch die Wohnung in der S-Straße. Für beide Wohnungen wurden einzelne schriftliche Mietverträge vorgelegt, die jeweils von Frau X mit verschiedenen Mietern abgeschlossen wurden. Die Mietverträge decken aber nicht alle Zeiträume ab. Für die Wohnung in der F-Straße wurde nur ein einziger schriftlicher Mietvertrag vorgelegt, der Zeiträume nach 2016 betrifft, also außerhalb des gegenständlichen Streitzeitraumes liegt. Die Namen und Anschriften der Mieter im Streitzeitraum wurden von den Bf. nicht beigebracht.

Für die Vermietungen im Haus wurden mit Ausnahme des genannten Vertrages keine weiteren Verträge vorgelegt und auch keine Mieter benannt.

B/4. Die Mieteinnahmen wurden auf ein Konto eingezahlt, welches auf „Vorname oder Vorname X“ lautet. Die Betriebskosten für die beiden Eigentumswohnungen wurden über die jeweilige Hausverwaltung abgerechnet. Die Vorschreibungen und Jahresabrechnungen der Hausverwaltung lauten immer auf beide Ehegatten und wurden vom genannten Konto bezahlt.

Die Sanierungskosten für die Wohnung in der S-Straße wurden von beiden Ehegatten, die damals noch Hälfteeigentümer dieser Wohnung waren, getragen. Im Akt erliegt eine Rechnung über einen Boilertausch in dieser Wohnung aus dem Jahr 2016, welche an Frau X adressiert ist und auch von ihrem Konto beglichen wurde. Weitere Rechnungen liegen nicht vor.

Die Rechnungen für Versicherungen, Reparaturen und Betriebskosten für das Haus L-Straße lauten zum überwiegenden Teil entweder auf beide Ehegatten oder auf Herrn Mag. X, wie etwa die jährliche Heizölrechnung bzw. die Rechnungen des Rauchfangkehrers. Die Vorschreibungen der Gemeinde für Wasser, Müllabfuhr und Grundsteuer gehen an die/den Liegenschaftseigentümer, somit zuerst an beide Ehegatten und später an den Sohn. Wer diese Abgaben tatsächlich bezahlte, konnte nicht geklärt werden. In den Jahren 2015 und 2016 wurden keine Gemeindeabgaben als Werbungskosten erklärt.

Kontoauszüge für das Konto der Frau X wurden nur für 2015 und 2016 vorgelegt. In diesen beiden Jahren scheinen am Konto der Frau X Abbuchungen für die Versicherung des Objektes Haus auf. Weiters wurden Heizölrechnungen über dieses Konto bezahlt, denen aber jeweils eine zeitnahe Bareinlage in ähnlicher Höhe gegenübersteht.

B/5. Schriftliche Unterlagen zum Beweis des Vorbringens, dass die tatsächliche Bewirtschaftung der Mietwohnungen ausschließlich von Frau X vorgenommen wurde, gibt es

nicht. Lediglich die schriftlichen Mietverträge, die für einzelne Wohnungen und einzelne Zeiträume des gesamten Streitzeitraumes vorliegen, weisen Frau X als Vermieterin aus und tragen ihre Unterschrift.

Bis zur Übergabe der Liegenschaften an die Kinder im August 2012 hatte Frau X das Fruchtgenussrecht am Hälfteanteil der Liegenschaft L-Straße, die Herrn Mag. X gehörte. Das Fruchtgenussrecht an allen vermieteten Wohnungen steht ab September 2012 laut den Übergabsverträgen beiden Ehegatten zu. Eine davon abweichende schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten existiert nicht. Vielmehr erklärte Herr Mag. X, er habe geduldet, dass Frau X das ihm zustehende Fruchtgenussrecht eigenständig nach ihrem Gutdünken ausübte. Laut Beschwerdevorbringen überließ er seine Dispositionsmöglichkeiten über sämtliche Mietobjekte ab 2012 konkludent seiner Ehefrau.

B/6. Die Bf. leisteten an ihre Kinder als Eigentümer der Mietobjekte keine Zahlungen für Substanzabgeltung. Für die Substanzabgeltung sollen aber Sachleistungen in Form der Übernahme von Betriebskosten für den Sohn bzw. der Gewährung von gelegentlichen Wohnmöglichkeiten für die Tochter erbracht worden sein. Darüber gibt es keine schriftliche Vereinbarung und keine geeigneten Nachweise.

C. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung

Streit besteht darüber, ob die Zurechnung von Einkünften aus der Vermietung mehrerer Wohnungen an beide Ehegatten als Fruchtnießer der Liegenschaften erfolgt, oder ob davon abweichend die Mieteinkünfte zur Gänze der Ehefrau zuzurechnen sind. Dabei ist auch zu prüfen, ob die zu Grunde liegenden Vereinbarungen den Kriterien der Fremdüblichkeit entsprechen. Dass eine Zurechnung der Einkünfte an die Fruchtgenussbesteller vorzunehmen wäre, war nicht Gegenstand des abgabenbehördlichen Verfahrens.

C/1. Unter Fruchtgenuss ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz zu verstehen. An Liegenschaften entsteht es durch Verbücherung oder Urkundenhinterlegung. Der Fruchtnießer kann die Sache in jeder Hinsicht nutzen, ist verpflichtet, diese nach den Regeln der ordentlichen 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 Aufwendungen hat er bis zur Höhe der Erträge zu übernehmen (vgl. Jakom/Laudacher, EStG 2021, § 2, Rz 43 ff).

Im Beschwerdefall erfolgten die Vereinbarungen über die Fruchtgenussrechte zwischen nahen Angehörigen. Dieser Umstand ist nach der Judikatur nicht grundsätzlich ungewöhnlich (vgl. VwGH 24.11.1982, 81/13/0021; 27.1.2009, 2006/13/0166). Da es aber bei nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, fehlt, sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien

zu beachten (*Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 157/1). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

C/2. Im Streitzeitraum sind hinsichtlich der Fruchtgenussrechte unterschiedliche Gestaltungen zu beurteilen. Bis August 2012, also bis zur Übergabe der Liegenschaften an die Kinder, hatte Frau X das mit Notariatsakt aus 1987 errichtete Fruchtgenussrecht an der ihrem Ehemann gehörenden Liegenschaftshälfte L-Straße. Die Vereinbarung hat einen klaren und eindeutigen Inhalt, ist fremdüblich, erfüllt das Publizitätserfordernis und entspricht somit den Anforderungen, welche die Judikatur an Verträge mit nahen Angehörigen stellt. Die zweite Hälfte der Liegenschaft L-Straße stand damals noch im Eigentum von Frau X. Damit hatte sie bis zur Übergabe an den Sohn die Dispositionsbefugnis über die gesamte Liegenschaft.

Anlässlich der Übergabe der Liegenschaften an die Kinder behielten sich beide Ehegatten das Fruchtgenussrecht an den Wohnungen und an Liegenschaftsteilen des L-Straße zurück (Vorbehaltsfruchtgenuss). Die Fruchtgenussrechte wurden mit Notariatsakt errichtet und verbüchert, sodass das Publizitätserfordernis jedenfalls erfüllt ist. Auch diese Vereinbarungen haben einen klaren und eindeutigen Inhalt und sind fremdüblich. Hinsichtlich dieser Verträge sind also die Anforderungen, welche die Judikatur an Verträge mit nahen Angehörigen stellt, unstrittig erfüllt. Somit ist die rechtliche Dispositionsbefugnis beider Ehegatten über die Mietobjekte auch steuerlich anzuerkennen.

C/3. Die von den Bf. begehrte Zurechnung der Mieteinkünfte ausschließlich an Frau X gründet sich zum einen auf ihr verbüchertes Fruchtgenussrecht und zum anderen auf den behaupteten konkludenten Verzicht ihres Ehemannes, das ihm zustehende Fruchtgenussrecht auszuüben. Laut Beschwerdevorbringen duldet Herr Mag. X die alleinige Bewirtschaftung der Mietobjekte durch seine Frau, ohne dass die Ehegatten hierüber eine Vereinbarung getroffen hätten, die den oben angeführten Grundsätzen entspricht.

Nach den Anforderungen, die die Judikatur an Verträge mit nahen Angehörigen stellt, sind derartige stillschweigende Gestaltungen zwischen Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen. Sie erfüllen weder das Publizitätserfordernis noch das Erfordernis des klaren und eindeutigen Inhalts und widersprechen auch einem Fremdvergleich.

Nach Ansicht des Senates scheitert eine Zurechnung sämtlicher Mieteinkünfte ausschließlich an Frau X daher bereits daran, dass ihr - zumindest für steuerliche Zwecke - die alleinige Dispositionsbefugnis über die Mietobjekte fehlt.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung ist die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich der Erbringung der Leistung entscheidend, also wer die Dispositionen über die Nutzung eines Gebäudes treffen kann und trifft (siehe *Zorn* in RdW 2021/876; *Jakom/Laudacher*, aaO, Rz 45; VwGH 20.10.2021, Ra 2021/15/0008).

Auch die Schriftsätze der steuerlichen Vertretung der Bf. weisen auf die Kombination aus Nutzungsberechtigung einerseits und aktiver Gestaltung der darauf aufbauenden Nutzungsverhältnisse andererseits hin und sprechen davon, dass die Dispositionsbefugnis ein notwendiger, aber noch kein hinreichender Grund für die Steuerpflicht darstellt.

Da ab der Übergabe der Liegenschaften aus steuerlicher Sicht eine alleinige Nutzungsberechtigung von Frau X nicht gegeben ist, scheitert eine Zurechnung der Mieteinkünfte ausschließlich an sie bereits an diesem Erfordernis.

Herr X hat mit notarieller Erklärung vom 14.1.2018 mit Wirksamkeit ab 1.1.2017 auf das Recht, die Vertragsobjekte auf Grundlage der ihm zukommenden Fruchtgenussberechtigung vermieten oder verpachten zu können, zu Gunsten seiner Frau ausdrücklich verzichtet. Für eine derartige Erklärung mit rückwirkender Geltung gäbe es keinen Grund, wenn die alleinige Dispositionsbefugnis bereits Frau X zugekommen wäre.

C/4. 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 (etwa VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht im Sinne des ABGB sind grundsätzlich originäre Einkünfte des Berechtigten (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 51; *Hofstätter/Reichel*, Tz 76 zu § 2 EStG 1988). Der Fruchtgenussberechtigte muss dazu jedoch auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen usw.; vgl. § 512 f ABGB) tragen (VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219 mwN).

Auch muss der Fruchtnießer bei einer Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen, den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber auftreten (bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen). Der Fruchtnießer muss (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern treffen, er muss Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis sein und die Mieten müssen auf sein Konto überwiesen werden (siehe etwa BFG 16.1.2020, RV/1100289/2015).

C/5. Die höchstgerichtliche Rechtsprechung verweist regelmäßig auf die Relevanz der tatsächlichen, nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge.

Die Bf. betonen stets, dass ausschließlich Frau X die unternehmerische Initiative ergriffen und somit am Wirtschaftsleben teilgenommen habe. Tatsächlich weisen die vorgelegten Mietverträge Frau X als Vermieterin aus und sind von ihr unterzeichnet. Allerdings liegen Mietverträge nicht für alle vermieteten Objekte und nur für Teile des Streitzeitraums vor. Namen und Anschriften von Mietern, die Auskunft darüber hätten geben können, wer in den übrigen Mietverhältnissen als Vermieter auftrat und wer Ansprechpartner für alle Angelegenheiten im Zusammenhang mit den Vermietungen war, wurden von den Bf. nicht vorgelegt.

Die Betriebskostenabrechnungen der Hausverwaltungen weisen als Rechnungsadressaten beide Ehegatten auf. Der Grund dafür mag darin liegen, dass beide Ehegatten ursprünglich Hälfteeigentümer dieser Wohnungen waren. Im Sinne der nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge hätte die Rechnungslegung aber längst geändert werden können bzw. müssen, um davon auszugehen, dass die Ausgaben für die Wohnungen tatsächlich von Frau X alleine getragen werden.

Es wurde keinerlei Schriftverkehr oder sonstige Nachweise darüber vorgelegt, dass alleine Frau X die Kontaktperson zu den Hausverwaltungen war. Der einzige in diesem Zusammenhang vorgelegte Brief von Frau X an eine Hausverwaltung datiert vom 9.2.2011. Zu diesem Zeitpunkt war sie noch Hälfteeigentümerin dieser Wohnung, und die Wohnung war noch nicht vermietet. Als Beweis für die Unternehmerinitiative von Frau X kann dieses Schriftstück somit nicht dienen.

Die vorgelegten Rechnungen über Versicherungen, Heizöllieferungen, Rauchfangkehrer und diverse Reparaturen lauten entweder auf beide Ehegatten oder auf Herrn Mag. X. Dies widerspricht dem Vorbringen, dass ausschließlich Frau X die Kosten und das wirtschaftliche Risiko getragen habe. Eine einzige Rechnung über einen Boilertausch in einer vermieteten Wohnung wurde an Frau X gelegt. Wenn der Vorlageantrag dazu anmerkt, dass es vielfach einfach Zufall sei, wer von den Ehegatten eine Ölbestellung vornimmt oder einen Auftrag für eine Reparaturleistung erteilt, dann spricht dies klar gegen die ausschließliche Bewirtschaftung der Mietobjekte durch Frau X.

Dass die Mieteinkünfte und die Betriebskostenabrechnungen über ein Konto abgewickelt wurden, über das jeder der Ehegatten allein verfügen darf (Oder-Konto), wird für sich alleine nicht als maßgeblich für die Zurechnung der Einnahmen betrachtet (siehe auch BFG 16.1.2020, RV/1100289/2015 mwN).

C/6. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies nun, dass die Mieteinkünfte aus der Vermietung der Wohnungen im L-Straße bis einschließlich August 2012 aus der Feststellung von Einkünften

auszunehmen sind. Diese Einkünfte sind Frau X alleine zuzurechnen, weil sie damals einerseits Hälfteigentümerin und Fruchtnießerin an der anderen Liegenschaftshälfte war und sie als Vermieterin auftrat.

Für die Vermietung der Wohnung F-Straße liegt für den Streitzeitraum überhaupt kein schriftlicher Mietvertrag vor. Der einzige beigebrachte und von Frau X unterzeichnete Mietvertrag betrifft Jahre ab 2017, also nach dem Streitzeitraum. Es liegen somit keine Beweismittel darüber vor, dass Frau X vor der Übergabe dieser Wohnung im August 2012 alleine als Vermieterin nach außen aufgetreten ist. Da sie bis zur Übergabe der Wohnung auch kein Fruchtgenussrecht an dem Hälfteanteil ihres Ehemannes hatte, sind die Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung bis August 2012 nicht ihr alleine zuzurechnen, sondern bleiben Teil der gemäß § 188 BAO für 2012 festgestellten Einkünfte.

C/7. Ab der Übergabe der Liegenschaften, somit ab September 2012, sind die Einkünfte jedoch im Wege des Feststellungsverfahrens auf beide Ehegatten je zur Hälfte aufzuteilen. Dies resultiert aus der steuerlichen Unbeachtlichkeit der stillschweigenden Vereinbarung der Ehegatten, die steuerlich anzuerkennenden Familienverträge über die Fruchtgenussrechte abzuändern.

Die alleinige Dispositionsbefugnis von Frau X über die vermieteten Liegenschaften kann, um steuerwirksam zu sein, nicht konkludent begründet werden.

Erst im Jahr 2018 erklärte Herr Mag. X notariell, dass er mit Wirksamkeit 1.1.2017 auf das Recht, die Vertragsobjekte auf Grundlage der ihm zukommenden Fruchtgenussberechtigung vermieten oder verpachten zu können, zu Gunsten seiner Frau ausdrücklich verzichtet. Für diesen Notariatsakt samt der darin enthaltenen rückwirkenden Geltung gäbe es keinen Grund, wenn eine stillschweigende Vereinbarung zwischen den Ehegatten steuerlich beachtlich wäre. Vielmehr deutet der Notariatsakt darauf hin, dass sich die Beschwerdeführer der Problematik von Verträgen zwischen nahen Angehörigen bewusst waren bzw. bewusst wurden.

Dazu tritt als weiterer Punkt, dass die Bf. keine ausreichenden Nachweise darüber erbracht haben, dass die Bewirtschaftung der Mietwohnungen ausschließlich von Frau X alleine vorgenommen wurde und sie alleine das Unternehmerrisiko trägt. Dieser eindeutige Nachweis über die tatsächlich nach außen in Erscheinung getretene Gestaltung der Dinge wäre von den Bf. zu erbringen gewesen. Dazu hätte auch rechtzeitig Beweisvorsorge getroffen werden müssen. Dieser Nachweis ist nicht gelungen.

C/8. Zur Absetzung für Abnutzung (AfA) berechtigt ist nur der wirtschaftliche Eigentümer, denn er hat wirtschaftlich die Abnutzung zu tragen (etwa VwGH 30.6.2015, 2012/15/0207). Beim vorbehaltenen Fruchtgenuss verbleibt dem Fruchtgenussberechtigten zwar eine Einkunftsquelle, durch die Übertragung des Eigentumsrechts an der Vermögenssubstanz geht die Gefahr des Substanzverlustes aber auf den Erwerber über. Der Fruchtnießer verliert somit die AfA, weil ihn der Wertverzehr nicht mehr trifft.

Bei Leistung einer Substanzabgeltung durch den Fruchtgenussberechtigten in Höhe der bisher geltend gemachten AfA ist diese Zahlung nach der Verwaltungspraxis beim Fruchtnießer abzugsfähig (*Kirchmayr/Geringer* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, COVID-Bestimmungen (1.12.2020)).

Unstrittig ist, dass die Bf. den Liegenschaftseigentümern keine Zahlungen für Substanzabgeltung leisteten. Das Vorbringen, die Bf. hätten als Ersatz dafür Sachleistungen an die Kinder erbracht, ist weder greifbar dargestellt noch nachgewiesen. Auch wurden keine wie immer gearteten Vereinbarungen darüber vorgelegt. Das Erbringen von Sachleistungen könnte den Fruchtnießern auch nicht die AfA-Berechtigung verschaffen. Abzugsfähig wäre ja nicht die AfA, sondern die Zahlung, also der Geldabfluss für den Ersatz des Substanzverlustes.

Den Fruchtgenussberechtigten steht daher im Streitzeitraum keine AfA zu.

C/9. Aus der Vermietung der Wohnungen im L-Straße erklärte Frau X für 2012 vor Abzug der AfA Einkünfte von EUR 7.455,58. Bis einschließlich August 2012 sind diese Einkünfte sowie die Jahres-AfA Frau X alleine zuzurechnen. Aus den für 2012 festgestellten Einkünften sind daher EUR 4.970,38 (2/3 von 7.455,58) auszuscheiden und nur 1/3 (EUR 2.485,19) gemäß § 188 BAO festzustellen und beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzuweisen.

Die gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2012 betragen insgesamt somit EUR 7.894,22. Der Bescheid für 2012 war daher insoweit abzuändern.

Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Salzburg, am 7. Februar 2022