

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 7. November 2019 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) allesamt vom 9. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 und Umsatzsteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit elektronischer Eingabe vom 30.07.2019 brachte die Beschwerdeführerin (in Folge kurz: Bf) ihre Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2018 ein.

In weiterer Folge ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 09.08.2019 sowie 28.08.2019, Unterlagen betreffend die Vermietung und die Fruchtgenussvereinbarung vorzulegen.

Die Bf übermittelte dem Finanzamt am 22.08.2019 und 26.09.2019 eine Überschussrechnung 2018, eine Unkostenaufgliederung 2018, eine Vereinbarung über eine Nutzungsüberlassung vom 29.12.2017, zwei Mietverträge und Kontoauszüge.

Am 09.10.2019 erließ das Finanzamt den nunmehr angefochtenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid. Mit gesonderter Begründung führte die Abgabenbehörde zusammengefasst aus, die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung lägen nicht vor, da die Kündigung der Nutzungsüberlassung jederzeit unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten erfolgen könne.

Mit rechtzeitig am 07.11.2019 eingebrachten Beschwerden brachte die Bf anspruchsbegründend vor, dass nach der Literatur Einkünfte einem verpachtenden Ehegatten zuzurechnen seien, wenn dieser die bestimmende Gestaltung in Bezug auf die wirtschaftlichen Dispositionen sei, den Pachtzins bestimme und die Betriebskosten verrechne. Der Pachtvertrag sei auf den Namen der Bf ausgestellt und die Anmeldung zur Vertragsgebühr sei auf den Namen der Bf erfolgt.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 17.09.2020 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen, da es nach Ansicht der Abgabenbehörde für das Vorliegen einer rechtlich abgesicherten Position notwendig sei, dass die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten nicht einseitig durch den Fruchtgenussbesteller verändert oder entzogen werden könne. Im gegenständlichen Fall sei die Kündigung der Vereinbarung jederzeit möglich.

Mit rechtzeitig am 08.10.2020 eingebrachten Vorlageanträgen wiederholte die Bf ihr Vorbringen in den Beschwerden.

Die Beschwerde wurde am 05.11.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In weiterer Folge wurde die Bf vom Bundesfinanzgericht ersucht, weitere Fragen zu beantworten und die im Ersuchen angeführten Unterlagen vorzulegen.

Mit Eingabe vom 20.2.2023 wurden die Unterlagen vorgelegt und wurden diese vom Bundesfinanzgericht zwecks Wahrung des Parteiengehörs der Abgabenbehörde zur Kenntnis übermittelt.

Mit Stellungnahme vom 8.3.2023 verwies die Abgabenbehörde auf ihre Ausführungen im Vorlagebericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Ehegatte der Bf ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft ***Ort***.

Im dort errichteten Gebäude sind im Erdgeschoß zwei Geschäftslokale situiert, im Ober- und Dachgeschoß befinden sich Wohnungen. An der Süd- und Ostseite der Liegenschaft befinden sich Parkplätze. Unmittelbar an die Liegenschaft angrenzend befindet sich das Objekt ***Straße 2***, welches jedoch nicht im Eigentum des Ehegatten der Bf steht und nicht verfahrensgegenständlich ist.

Mit einer am 29.12.2017 zwischen den Eheleuten ***Name*** abgeschlossenen „Vereinbarung über eine Nutzungsüberlassung“ überlässt der Ehegatte der Bf ab 01.01.2018

die Räumlichkeiten im Erdgeschoß der Liegenschaft ***Straße***, die Stellplätze vor dem Geschäft sowie einen Stellplatz an der ostseitigen Gebäudefront der Bf zur Weitervermietung.

Die Vereinbarung wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Eine Kündigung ist beiderseitig jederzeit unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten auf das Kalendervierteljahr möglich.

Weiters wurde vereinbart, dass jede Veränderung der Vermietung (zB Mieterwechsel, Änderung des Mietgegenstandes durch Umbau, andere Nutzungsart, etc) der vorherigen Zustimmung des Überlassers bedarf. Die „Nutzungsberechtigte“ verpflichtete sich, den Vertragsgegenstand pfleglich zu behandeln. Alle mit dem Betrieb und der Erhaltung des Vertragsgegenstandes zusammenhängenden Kosten sind von der Bf anteilig zu tragen. Bei Auflösung der Vereinbarung ist der Vertragsgegenstand dem „Überlasser“ so zu übergeben, dass am nächsten Tag die Räumlichkeiten von ihm ohne Verzug genutzt werden können.

Vereinbart wurde auch, dass die „Nutzungsüberlassung“ unentgeltlich erfolgt und dass die von der Bf in Folge getätigten Investitionen bei Beendigung dem Ehegatten der Bf zu Buchwerten abzulösen sind.

Die Vereinbarung wäre zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Bis zum Ende des Jahres 2017 erfolgte die Vermietung der gegenständlichen Geschäftslokale durch den Ehegatten der Bf.

Die Mietverträge schloss die Bf mit den bisherigen Mietern in ihrem Namen neu ab. Die Mietverträge wurden „vergebührt“. Die Mietzahlungen erfolgten auf ein Konto der Bf.

Der zwischen der Bf und ***Mieterin 1*** abgeschlossene Mietvertrag über ein Geschäftslokal wurde am 29.12.2017 unterzeichnet. Vereinbart wurde, dass das Mietverhältnis ab 01.01.2018 beginnt und zunächst auf zwei Jahre zum Mietzins iHv € 290 netto und anschließend zum Mietzins von € 300 netto um weitere drei Jahre verlängert wird. Nach Ablauf des 5-jährigen Mietvertrages kann das Mietverhältnis um weitere drei Jahre verlängert werden oder unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist von jedem der beiden Vertragspartner aufgekündigt werden.

Der zwischen der Bf und ***Mieterin 2*** abgeschlossene Mietvertrag über das zweite Geschäftslokal wurde am 02.01.2018 unterzeichnet. Vereinbart wurde, dass das Mietverhältnis ab 01.01.2018 beginnt und zunächst auf zwei Jahre zum Mietzins iHv € 520 netto und anschließend zum Mietzins von € 600 netto um weitere fünf Jahre verlängert wird. Nach Ablauf des 7-jährigen Mietverhältnisses kann das Mietverhältnis verlängert werden oder unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist von jedem der beiden Vertragspartner aufgekündigt werden.

Im Streitjahr beauftragte die Bf Professionisten u. a. mit dem Erstellen von Rigipswänden und mit der Lieferung von Kunststoff-Fenstern und einer Alu-Eingangstüre. Als Rechnungsempfänger scheint die Bf auf. Die Rechnungen wurden von einem Konto lautend auf die Bf bezahlt.

Im Jahr 2018 erklärte die Bf Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung iHv € 11.000,- und einen Überschuss iHv € 7.385,02. Außer aus der Vermietung hatte die Bf im Veranlagungsjahr keine weiteren Einkünfte.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Eigentumsverhältnissen der Liegenschaft ***Ort*** gründen auf die Einsicht des Bundesfinanzgerichtes in das offene Grundbuch. Die Feststellungen zum Erscheinungsbild der Liegenschaft und zur Situierung der Geschäftslokale war aufgrund einer google.maps Abfrage zu treffen. An der Echtheit und Richtigkeit hat das Bundesfinanzgericht keine Zweifel.

Die Feststellungen zum Inhalt der „Vereinbarung über eine Nutzungsüberlassung“ war bedenkenlos aufgrund dieser Urkunden zu treffen. An der Echtheit und Richtigkeit bestehen keine Zweifel.

Dass die Vermietung vor der „Überlassung“ an die Bf vom Ehegatten der Bf betrieben wurde, ergibt sich aus dem glaubwürdigen Vorbringen der Bf in ihrer Eingabe vom 20.2.2023.

Die Feststellungen, dass die Bf die Mietverträge mit den bisherigen Mietern in ihrem Namen neu abgeschlossen hat und die Mietverträge auch „vergebührt“ wurden, war aufgrund der vorliegenden Mietverträge und einer Buchungsmitteilung zu treffen. Ebenso waren die Feststellungen betreffend die Kündigungsmodalitäten aufgrund der vorliegenden Mietverträge zu treffen. An der Echtheit und Richtigkeit dieser Urkunden hat das Bundesfinanzgericht keine Zweifel. Dass die Mietzahlungen auf ein Konto der Bf erfolgten, ergibt sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Kontoauszügen.

Ebenso ergibt sich aus den vorgelegten Rechnungen zweifelsfrei, dass die Bf im Streitjahr Professionisten beauftragt hat und die Bf als Rechnungsempfänger aufscheint.

Die Feststellungen zu den Einkünften und zum Überschuss aus Vermietung und Verpachtung ergeben sich zweifelsfrei aus dem Abgabenakt der Bf und der vorgelegten Überschussrechnung.

Die Feststellung, dass die gegenständliche Vereinbarung unter Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Grundsätzlich entspricht es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Unternehmer (im gegenständlichen Fall der Ehegatte der Bf) bereits vermietete Geschäftslokale einem Fremden unentgeltlich überlässt. Unabhängig davon, wäre unter Fremden auch inhaltlich eine andere Vereinbarung geschlossen worden:

Ein „fremder Überlasser“ hätte Interesse daran gehabt, auch außerordentliche Kündigungsmodalitäten festzulegen. Einer „fremden Nutzungsberechtigten“ wäre es hingegen wichtig gewesen, längere Kündigungsfristen zu vereinbaren, zumal die „Nutzungsberechtigte“ auch gewisse Aufwendungen zu tragen hat. Auffallend in diesem Zusammenhang ist auch, dass die Kündigung der „Vereinbarung über eine Nutzungsüberlassung“ jederzeit unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten auf das Kalendervierteljahr zulässig ist und die Räumlichkeiten dem Ehegatten der Bf sodann „so zu übergeben sind, dass am nächsten Tag die Räumlichkeiten von ihm ohne Verzug genutzt werden können“. Die Bf selbst ist jedoch mit ihren Mieterinnen mehrjährige Mietverträge eingegangen, welche sich sogar automatisch verlängern. Vor diesem Hintergrund ist es schier unmöglich, dass die Bf bei Kündigung der „Vereinbarung über eine Nutzungsüberlassung“ ihrem Ehegatten die Räumlichkeiten so übergibt, wie es vereinbart worden ist. Unter Fremden wären daher jedenfalls zur Vereinbarung abweichenden Kündigungsfristen und –modalitäten vereinbart worden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Gemäß § 2 Abs 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§28) der Einkommensteuer.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen. 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 (vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG, 2022, § 2 Tz 43).

Mit der von den Eheleuten ***Name*** getroffenen Vereinbarung wurden die Geschäftslokale nur zur Weitervermietung der Bf überlassen. Eine uneingeschränkte Nutzung iSd § 509 ABGB liegt demnach nicht vor, weshalb eine Fruchtnießung nicht vereinbart wurde.

Ein Leihvertrag entsteht nach § 971 ABGB wenn jemanden eine unverbrauchbare Sache bloß zum unentgeltlichen Gebrauche auf eine bestimmte Zeit übergeben wird. Auch eine Leihe auf unbestimmte Zeit gegen Kündigung ist möglich (6 Ob 129/10d). Nach § 972 ABGB erwirbt der Entlehner das Recht, den ordentlichen oder näher bestimmten Gebrauch von der Sache zu machen. Mit dem Gebrauch kann vereinbarungsgemäß oder nach der Verkehrsauffassung das Recht zur Fruchtziehung verbunden sein (idS *Rabl/Herndl/Riedler*, SchR BT7 Rz 7/2; aM Zeiller, Comm III 213 f).

Als Zwischenergebnis ist daher zunächst festzuhalten, dass die Eheleute einen Leihvertrag errichtet haben. Die Geschäftslokale wurde der Bf unentgeltlich zum Gebrauch der ausschließlichen Weitervermietung überlassen, wobei durch die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit nach der höchstgerichtlichen Judikatur des OGH die Sache auf bestimmte Zeit iSd § 972 ABGB übergeben wurde.

Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG 1988 sind nach Lehre und Rechtsprechung unabhängig von der Rechtsgestaltung demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Für die Zurechnung von Einkünften (aus der Vermietung einer Liegenschaft) ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern (VwGH 29.11.1994, 93/14/0150). Bei der Zurechnung von Einkünften kommt es dabei auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (VwGH 26.9.2000, 98/13/0070, VwGH 19.11.1998, 97/15/0001).

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind sohin im Regelfall demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung befugt ist (vgl. *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG 20, § 2 Tz 157). Allerdings bewirken bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte grundsätzlich nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer das Nutzungsrecht an der belasteten Sache verliert. Hierzu müssen besondere Umstände hinzukommen, aufgrund welcher der Nutzungsberechtigte wie ein Eigentümer schalten und walten kann. Nach der Verwaltungspraxis muss das Nutzungsrecht für einen gewissen Zeitraum in rechtlich abgesicherter Position eingeräumt werden (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar § 2 Tz 76; *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG 20, § 2 Rz 147).

Nach den getroffenen Feststellungen bedarf „jede Änderung der Vermietung (zB Mieterwechsel, Änderung des Mietgegenstandes durch Umbau, andere Nutzungsart etc)“ der

vorherigen Zustimmung des Ehegatten der Bf. Aufgrund dieser Vereinbarung liegt nach Ansicht des erkennenden Gerichts die wirtschaftliche Verfügungsmacht gerade eben nicht bei der Bf. Entscheidenden Einfluss auf die Art der Bewirtschaftung und bei der Mieterauswahl hat nach wie vor der Ehegatte der Bf. Die Bf hat daher nicht die Möglichkeit, Marktchancen nach ihrer Intention zu nutzen.

Ferner muss eine Dispositionsbefugnis bei rechtlich abgesicherter Position für eine gewisse Dauer bestehen. Gegen das Vorliegen einer rechtlich abgesicherten Position spricht jedoch, dass die Vereinbarung zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, jedoch eine Kündigung unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten zum Kalendervierteljahr jederzeit möglich ist. Demzufolge liegt bei einer de facto jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit eine rechtlich abgesicherte Position der Bf nicht vor. Sachlich nicht gerechtfertigt ist, wenn die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Fruchtgenuss bei einem – wie hier – „fruchtgenussähnlichem Recht“ völlig ausgeblendet wird. Demzufolge verschafft die gegenständliche Vereinbarung der Bf keine gesicherte Rechtsposition.

An dieser schwachen rechtlichen Position der Bf vermag auch der Umstand, dass die Bf neue Mietverträge mit den bisherigen Mietern abgeschlossen hat und Investitionen in ihrem Namen getätigt hat, nichts zu ändern.

Weiters ist bei Rechtsverhältnissen zwischen nahestehenden Personen und die sich daraus ergebende Zurechnung von Einkünften nur anzuerkennen, soweit diese dem Fremdüblichkeitsgrundsatz entsprechen. Dies liegt vor, wenn die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat (Klarheit) und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (inhaltliche Fremdüblichkeit). Wie festgestellt worden ist, wäre diese Vereinbarung unter Fremden inhaltlich so nicht abgeschlossen worden. Die drei Kriterien des Fremdüblichkeitsgrundsatzes müssen kumulativ vorliegen. Da die Vereinbarung jedoch bereits inhaltlich fremdunüblich war, waren die weiteren Kriterien nicht mehr zu prüfen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes richtet sich die Zurechnung der Leistung im Umsatzsteuerrecht nach denselben Grundsätzen wie die Zurechnung der Einkünfte im Einkommensteuerrecht. Im Ergebnis war daher aufgrund vorstehender Erwägungen keine Übertragung der Einkunftsquelle anzunehmen und war die Bf nicht unternehmerisch iSd UStG tätig.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Innsbruck, am 16. April 2023