

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***1*** über die Beschwerde vom 12. Oktober 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 13. September 2021 betreffend Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2016 bis 2019, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO

Nach der Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO können schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person oder abweichend von § 81 Abs. 2 auch einem Zustellbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG zugestellt werden. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. In Ansehung vorstehender – auch vom BFG – anzuwendender Norm gilt daher mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorhalteverfahren

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 21.05.2021 wurde Frau ***2*** betreffend die in ihrer Einkommensteuererklärung 2019 verzeichneten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in ***Bf1-Adr*** domizilierten Wohnung um Angaben zu den Erhaltungsaufwendungen, Werbungskosten samt Nachweisen sowie um Vorlage der Mietverträge seit dem Beginn der Vermietung ersucht.

Daraufhin wurde eine Stellungnahme erstattet, mit welcher mitgeteilt wurde, dass Frau ***2*** die Erhaltungsaufwendungen sowie sämtliche Werbungskosten selbst bezahle. Ferner wurden diverse Mietverträge sowie Buchungslisten des Bankkontos übermittelt. Unter einem wurde angegeben, dass für die Jahre 2012-2015 keine Erklärungen gelegt worden seien, da angenommen wurde, dass Einkünfte bis zu einer Summe von 11.000,00 Euro von der Erklärungspflicht ausgenommen seien.

Ferner wurde ein Fruchtgenussvertrag übermittelt, aus welchem hervorgeht, dass Herr ***3***, beginnend mit 01.12.2008 seiner Frau ***2*** ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an seinen ideellen Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft ***4***, einräumt. Der Fruchtgenussvertrag wurde auf die Dauer der gemeinsamen aufrechten Ehe abgeschlossen.

Erlassung von Feststellungsbescheiden für die Jahre 2016 bis 2019

In weiterer Folge wurden von der belangten Behörde am 13.09.2021 die nunmehr bekämpften Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO, jeweils für die Jahre 2016 bis 2019, erlassen. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Voraussetzungen für die Übertragung einer Einkunftsquelle nicht vorlägen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien beiden wirtschaftlichen Eigentümern zuzurechnen. Es läge keine rechtlich abgesicherte Position vor, da der entsprechende Vertrag aufgrund des Eintretens bestimmter Ereignisse gekündigt werden könne. In diesem Fall sei der Abschluss des Fruchtgenussvertrages aufgrund der Befristung („Dauer der gemeinsamen aufrechten Ehe“) schädlich, um die Übertragung einer Einkunftsquelle anzunehmen. Die belangte Behörde habe daher für beide Ehegatten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2016 bis 2019 im Rahmen eines auf der Norm des § 188 BAO fußenden Feststellungsverfahrens erfasst.

Beschwerde vom 12.10.2021

In der gegen obige Becheide fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 12.10.2021 wurde – zusammengefasst – vorgebracht, dass die gegenständliche Liegenschaft im zivilrechtlichen Eigentum jeweils zur Hälfte der Ehegatten Frau ***5*** und Herrn ***3*** stehe. Es werde – unter Zitierung von Judikatur des Bundesfinanzgerichtes – darauf verwiesen, dass die Beendigung der Fruchtnießung nicht in der ausschließlichen Entscheidungsbefugnis des Fruchtgenussgebers stehe, sondern auch von der Reaktion des Ehepartners abhängen.

Ferner werde angeführt, dass die Liegenschaft „seit jeher“ (wohl gemeint: seit Einräumung der Dienstbarkeit) von Frau ***2*** verwaltet worden wäre. Der Ehegatte ***3*** sei diesbezüglich nie involviert gewesen.

Es werde der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben, ferner die Entscheidung durch den Senat sowie eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 18.10.2021 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, die in der Beschwerde angebotenen Beweismittel zu übermitteln.

Diesem Ersuchen wurde nachgekommen und wurde ein Konvolut an Mail-Korrespondenz, sowie diverse Verträge, Kontoauszüge, Bestätigungen und Rechnungen vorgelegt.

Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 06.12.2021

Mit Beschwerdevorentscheidungen (BVE), jeweils vom 06.12.2021, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass es sich lediglich um eine (steuerrechtlich unbeachtliche) Übertragung von Einkünften handelt. Dies vor allem deshalb, da die Ehegatten ***6*** die Mietverträge gemeinsam unterschrieben hätten sowie diverse Rechnungen und Unterlagen auf ***11*** und ***2*** lauten würden.

Im Übrigen wird angeführt, dass das gegenständliche Fruchtgenussrecht nicht aus einer rechtlich abgesicherten Position heraus ausgeübt werde. Begründend wird dazu ausgeführt, dass der Fruchtgenussvertrag „auf die Dauer der gemeinsamen aufrechten Ehe“ geschlossen worden sei und es sich hierbei um eine Klausel handle, welche schon bei Wegfall der ehelichen Gemeinschaft den Wegfall des Fruchtgenussrechtes vorsehe. Dies sei ausschließlich vom Willensentschluss des Fruchtgenussgebers abhängig und handle es sich demzufolge um eine „unechte Scheidungsklausel“.

Ferner seien keine Vereinbarungen hinsichtlich der Veräußerung der Liegenschaft getroffen worden.

Es liege dem Dienstbarkeitsvertrag daher ein Steuerspargedanken zu Grunde und seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils zur Hälfte den Ehegatten zuzurechnen.

Vorlageantrag vom 28.12.2021

Gegen vorangeführte BVE wurde fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt, in welchem die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat wiederholt wurden.

Rücknahme der Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom 22.10.2024

Mit per Telefax einbrachten Eingabe vom 22.10.2024 hat die steuerliche Vertretung der Bf. die unisono in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag gestellten Anträge auf Behandlung des Rechtsmittels durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG legt seiner Entscheidung folgenden, auf der Aktenlage basierenden Sachverhalt zugrunde:

Die Ehegatten Frau ***5*** und Herr ***3*** waren in den streitgegenständlichen Jahren 2016 bis 2019 grundbücherliche Miteigentümer einer, an der Adresse ***Bf1-Adr*** gelegenen Liegenschaft verbunden mit dem Wohnungseigentum an ***7***.

Mit Notariatsakt vom 02.12.2008 hat Herr ***3*** seiner Ehegattin Frau ***2*** mit Beginn 01.12.2008 auf die „Dauer der gemeinsamen aufrechten Ehe“ den unentgeltlichen Fruchtgenuss an dieser Liegenschaft eingeräumt.

Die bezughabenden Mietverträge mit den Bestandsnehmern ***8***, ***9*** und ***10*** wurden jeweils von beiden Ehegatten unterschrieben.

Dessen ungeachtet wurde der Schriftverkehr mit den Mietern, der Hausverwaltung sowie den Energieversorgungsunternehmen ausschließlich mit „***2***“ gefertigt.

Das Girokonto, auf welches die Mietzahlungen eingelangt sind, wurde am 30.12.1982 von Frau ***2*** eröffnet und wurde Herr ***3*** am 20.02.2018 als weiterer Kontoinhaber hinzugefügt.

Die den WC- Umbau betreffende Rechnung vom 14.03.2019 wurde an Frau ***2*** adressiert, respektive von dieser bezahlt.

Der Maklerauftrag vom 07.07.2017 lautet auf beide Eheleute, beim Geburtsdatum ist zwar dasjenige von Herrn ***3*** eingetragen, der Vertrag selbst wurde jedoch ausschließlich von Frau ***2*** unterfertigt.

Die Kommunikation mit dem Makler im Zusammenhang mit der Suche nach einem Mieter wurde evidenter Maßen exklusiv von Frau ***2*** geführt (Mails vom 03. und 23.11.2017).

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen ergeben sich aus dem im Akt erliegenden, an oberer Stelle näher dargestellten Unterlagen, die das gesamte Verfahren über unstrittig geblieben sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Streitgegenständlich ist die Frage, ob der Notariatsakt vom 02.12.2008 im Zusammenhang mit den tatsächlichen Gegebenheiten, dazu geeignet war, Frau ***2*** das wirtschaftliche Eigentum an dem ideellen Hälfteanteil des Herren ***3*** an der oben genannten Liegenschaft samt Zurechnung der Vermietungseinkünfte an ihre Person zu vermitteln, oder ob – so die belangte Behörde – nämliche Einkünfte den Gegenstand eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO bilden.

Rechtsgrundlagen

Zivilrechtlich handelt es sich bei einem Fruchtgenuss gem. § 509 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) um das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen.

Die Bestimmung des § 2 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abs. 3 Z 6 leg. cit. bestimmt, dass der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterliegen.

Die Bestimmung des § 188 Abs. 1 BAO normiert in ihrer lit. d, dass der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt wird, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind wird.

Des Weiteren statuiert Abs. 3 leg. cit dass der Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber ist.

Rechtliche Würdigung

Einleitend ist festzuhalten, dass das wirtschaftliche Eigentum regelmäßig beim Fruchtgenussbesteller verbleibt. Wird jedoch die Einkunftsquelle übertragen, so liegen originäre Einkünfte (hier: aus Vermietung und Verpachtung) beim Fruchtgenussberechtigten vor (vgl. Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 2 Rz 44 ff).

Der verfahrensgegenständliche Servitutsvertrag wurde zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen. Diesfalls sind die von der Judikatur diesbezüglich entwickelten Kriterien zu prüfen. Steuerrechtliche Anerkennung können diese Vereinbarungen nämlich nur dann finden, wenn sie entsprechend nach außen wirken, einen eindeutigen, zweifelsfreien Inhalt aufweisen und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Vereinbarung ist mittels Notariatsaktes geschlossen worden, weshalb eine ausreichende Publizität gegeben ist (vgl. BFG vom 01.06.2022, RV/5101421/2018). Der Inhalt des Dienstbarkeitsvertrages ist hinreichend eindeutig, der Vertragsgegenstand ist klar umrissen dargestellt und lassen im Zusammenhang mit den entsprechenden Bestimmungen im ABGB keine Zweifel über den Vertragsinhalt.

Zuletzt hat die Vereinbarung einem Fremdvergleich Stand zu halten. Diesfalls reicht ein angemessener Leistungsaustausch aus und ist die Ernsthaftigkeit des Vertrages gegenständlich nicht zu bezweifeln (aaO).

In weiterer Folge war zu prüfen, ob nunmehr auch die Einkunftsquelle übertragen worden ist und daher auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung originär bei der Fruchtgenussberechtigten „verbleiben“.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat hierzu ausgearbeitet, dass nur für den Fall, dass der Fruchtgenussberechtigte auch die Chancen einer Wertsteigerung und das Risiko von Wertminderungen trägt, eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums möglich ist (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123).

Ein derartiger Umstand ist im zu beurteilenden Fall problemlos zu erblicken, da dies ohnedies gesetzlich und vertraglich geregelt ist und darüber hinaus ersichtlich ist, dass die Mieteinnahmen auf und die entsprechenden Aufwendungen vom Girokonto der Frau ***2*** geflossen sind.

Die Tatsache, dass der Ehegatte Herr ***3*** seit dem 20.02.2018 als zweiter Kontoinhaber fungiert, ist nach Ansicht des BFG unschädlich, da aufgrund einer Zeitspanne von rund 10 Jahren zwischen Einräumung des Fruchtgenusses und der Kontoberechtigung kein diesbezüglicher Zusammenhang erblickt werden kann.

Im Übrigen lässt der vorgelegte Schriftverkehr keinen anderen Schluss zu, als dass sämtliche Vorgänge im Zusammenhang mit der gegenständlichen Liegenschaft zur Gänze von Frau ***2*** erledigt worden sind.

Die vorgelegten Mietverträge wurden allesamt von beiden Ehegatten unterschrieben, ein Umstand, der prima facie als schädlich für die Qualifikation der Frau ***2*** als wirtschaftliche Eigentümerin erscheinen vermag.

Allerdings ist hier im Sinne einer Abwägung mit dem im vorigen Absatz Gesagten vorzugehen, wonach es dem erkennenden Gericht lebensfremd erscheint, dass die Eheleute gewusst haben, dass die Unterschrift des Ehemannes auf den Mietverträgen zivil- und steuerrechtlich nachteilige Folgen zeitigen würden.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sind vielmehr die Tatsachen, dass Frau ***2*** überwiegend als (alleinige) Vermieterin aufgetreten ist, als sie bspw. die Energieversorgung umgemeldet hat, das WC umbauen lassen hat oder mit den Mieterinnen kommuniziert hat als relevant einzustufen.

Darüber hinaus spiegeln die vorgelegten Unterlagen auch eine ausreichende Dispositionsbefugnis Frau ***12*** (alleinige Suche nach neuen Mietern) in Bezug auf das Bestandsobjekt wider.

Bezugnehmend auf die erforderliche rechtlich abgesicherte Position ist auszuführen, dass das Finanzamt hier von einer schädlichen sog. „unechten Scheidungsklausel“ (vgl. UFS 29.07.2011, RV/0511-S/10) ausgeht. Eine solche sieht die Beendigung des Dienstbarkeitsvertrages mit der Aufhebung der Lebensgemeinschaft aus jedwedem Grunde vor. In gegenständlichen Vertrag findet sich eine solche Klausel jedoch nicht. Die einschlägige Bestimmung sieht als auflösende Bedingung „die Dauer der gemeinsamen Ehe“ vor. Aufgrund der klaren Bezeichnung als „Ehe“ ist – im Gegensatz zu der zitierten Entscheidung des UFS, in der im Servitutsvertrag auch die Rede von Lebensgemeinschaft ist – hier von einer „echten Scheidungsklausel“ auszugehen (vgl. Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 2 Rz 45).

In Ansehung obiger Ausführungen ist fest zu halten, dass mit dem gegenständlichen Notariatsakt ein Zuwendungsfruchtgenuss bedungen wurde, da der Servitutsverpflichtete die Liegenschaft nicht übereignet hat, sondern nur den Fruchtgenuss an derselben. Desweiteren handelt es sich um einen Nettofruchtgenuss, welcher ebenso Voraussetzung für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an Frau ***2*** ist. Dies deshalb, da der Servitutsberechtigten die Nettoerträge zufließen (Einnahmen minus Ausgaben).

Im Ergebnis liegen daher alle Voraussetzungen für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an Frau ***2*** vor.

Korrespondierend damit ist festzuhalten, dass im Lichte obiger Betrachtungen kein Raum für die Erlassung von Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO sowie der Verteilung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen an die Ehegatten ***6*** verblieben ist.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

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 Fall war die wirtschaftliche Zurechnung eines Zuwendungsfruchtgenusses im Sinne des § 2 EStG 1988 zu prüfen. Diesfalls liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Im Übrigen wird keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung angesprochen, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 23. Oktober 2024