

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***5*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag Robert Igáli-Igálffy, Landstraße Hauptstraße 34, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 4. November 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. Dezember 2024, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) übte in den Streitjahren eine nicht selbständige Tätigkeit aus.

Der belangten Behörde wurde im Wege einer behördlichen Mitteilung die Vermietung der Liegenschaft in "****4****" ab dem November 2008 zur Kenntnis gebracht. Die Bf. ist Alleineigentümerin dieser Liegenschaft.

Über Vorhalt des Finanzamtes, dass bis dato keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden wären, legte die Bf. für den Streitzeitraum eine Aufstellung der Mieter, der Mieteinnahmen sowie der von ihr bezahlten Betriebskosten vor. Außerdem gab die Bf. an, dass sämtliche Mieten auf das Konto der Schwiegermutter der Bf. einbezahlt worden wären.

Die Bf. legte Mietverträge vor, die sie als Vermieterin mit dem jeweiligen Mieter abgeschlossen habe. Die von den Mietern im Zusammenhang mit der Vermietung (zB betreffend Wohnungsrückgabe) verfassten E-Mails waren an die Bf. als Vermieterin gerichtet.

Die belangte Behörde erließ am 04.10.2019 nach Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2009 bis 2013 die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide und darüber hinaus die Einkommensteuerbescheide 2014, 2015, 2016, 2017 und 2018, in welchen sie die bekanntgegebenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einkommensteuerlich erfasste und der Bf. zurechnete.

Mieteinkünfte:

2009	4.438,92 €
2010	4.959,00 €
2011	5.149,92 €
2012	4.389,17 €
2013	4.200,00 €
2014	3.699,08 €
2015	3.532,44 €
2016	3.761,19 €
2017	4.333,88 €
2018	4.607,35 €

Der steuerliche Vertreter erhob fristgerecht gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2018 Beschwerde und beantragte die ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtiger rechtlicher Beurteilung.

Die Bescheide wären erlassen worden, ohne den maßgebenden Sachverhalt zu klären, und der Bf. die Möglichkeit zur Äußerung zu gewähren.

Die Verletzung des rechtlichen Gehörs stelle jedenfalls eine grobe Verletzung der Verfahrensvorschriften dar. Das Finanzamt gehe offensichtlich davon aus, dass der Bf. neben den Einkünften aus ihrer Tätigkeit als Beamtin auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich des Mietobjektes ***4*** hinzuzurechnen seien. Durch die Verletzung des rechtlichen Gehörs und der amtswegigen Pflicht den maßgeblichen Sachverhalt von amtswegen zu erheben, bliebe der Behörde unbekannt, dass zu Gunsten der Schwiegermutter der Bf. ein Wohnungsfruchtgenussrecht bestanden hätte.

Über Ersuchen der belangten Behörde, eine allfällige Fruchtgenussvereinbarung vorzulegen, übermittelte der Parteienvertreter die nachfolgende mit 19.12.2019 datierte Bestätigung von ***7*** (Schwiegermutter). Diese gab bekannt, dass sie spätestens ab 2009 bis Ende November 2018 das Recht innegehabt hätte, die Wohnung in ***4*** mit Schonung der Substanz selbständig zu nutzen, zu vermieten und das Mietentgelt zu vereinnahmen:

*„Meine Schwiegertochter ***Bf1***, geb. am TT.12.1956, whft in ***Bf1-Adr*** ist Eigentümerin der Wohnung in ***4***. Ich, ***7***, geboren ***8***, whft. ***9*** habe von meiner Schwiegertochter spätestens ab 2009 bis Ende November 2018 das Recht eingeräumt erhalten, die Wohnung mit Schonung der Substanz selbständig zu nützen, diese auch zu vermieten und Mietentgelt zu vereinnahmen. Die Betriebskosten der Wohnung wurden und werden von meiner Schwiegertochter übernommen. Sämtliche Zahlungen der Mieter ab 2009 bis Ende November 2018 sind ausschließlich auf mein Konto gegangen und war es meine Verpflichtung diese Einnahmen bei gegebener rechtlicher Verpflichtung zu versteuern. Es tut mir leid, dass meine Schwiegertochter ***Bf1*** durch mein Verhalten nun sich Vorwürfen des Finanzamtes stellen muss. Diese werden jedoch unberechtigt gegen meine Schwiegertochter erhoben“.*

Mit den Beschwerdevereinscheidungen vom 20.01.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Im Begründungsteil der Entscheidung wies das Finanzamt auf die Überschussrechnungen sowie die abgeschlossenen Mietverträge hin, in denen die Bf. als Vermieterin aufgeschienen wäre. Auch die seit Oktober 2011 vorhandenen Kontoauszüge lauteten auf den Namen der Bf. Daraus erschließe sich, dass die Vermietungseinkünfte der Bf. zuzurechnen gewesen wären:

„Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum oder auf ein Miet- oder Nutzungsrecht (z.B. Fruchtgenuss) gründen. Zurechnungssubjekt der Einkünfte ist der, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Rz 142 mwN). Für die Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht an den Fruchtgenussberechtigten ist es erforderlich, dass der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die

*Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört unter anderem, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussgegenstand trägt, ihm also nur der Nettoertrag verbleibt (Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Rz 147). Weiters ist für die Zurechnung die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Laut vorgelegten Mietverträgen scheinen Sie als Vermieterin auf und auch die Aufwendungen (Betriebskosten und Haushaltsversicherung) werden von Ihnen entrichtet. Eine Fruchtgenussvereinbarung wurde nicht vorgelegt. Die Bestätigung von Frau ***7*** ist vom Dezember 2019.*

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass der streitgegenständliche Fruchtgenusseinräumungsvertrag - unabhängig von seiner zivilrechtlichen Gültigkeit - steuerlich nicht anzuerkennen ist. Zu dem Beschwerdegrund hinsichtlich Mangelhaftigkeit des Verfahrens bzw. Verletzung des rechtlichen Gehörs, wird nochmals auf das Ergänzungsersuchen vom 31.07.2019 und die dazugehörige Beantwortung bzw. Vorlage sämtlicher Unterlagen vom 23.09.2019 verwiesen. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.“

Im Vorlageantrag wiederholte der Parteienvertreter im Wesentlichen die Ausführungen in der Beschwerde insbesondere das mangelhaft durchgeführte Beweisverfahren und beantragte zudem die Einvernahme der Schwiegermutter der Bf.

In der am 16. Dezember 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter einen Bescheid des Amtes für Betrugsbekämpfung vom 24.02.2022 vor, mit dem das gegen die Bf. wegen des Verdachtes der Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt wurde.

Weiters werden auch Kontoauszüge der Schwiegermutter der Bf. betreffend Zeitraum Jänner 2017 bis August 2018 dem BFG vorgelegt, aus denen ersichtlich war, dass sie die Mieten erhalten hatte.

Der steuerliche Vertreter brachte abschließend vor, dass die Bf. nicht vorsätzlich, sondern fahrlässig gehandelt habe und daher die Verjährungsfrist von 10 Jahren wegen Abgabenhinterziehung nicht zur Anwendung gelange.

Die belangte Behörde gab dem Bundesfinanzgericht am 22.01.2025 per Email den Grund der Einstellung des Finanzstrafverfahrens gem. § 124 Abs. 1 FinStrG bekannt: „Der für das Finanzstrafverfahren notwendige Vorsatz war nicht eindeutig nachzuweisen. Am 17.02.2022 gab der steuerlicher Vertreter bekannt, dass die Schwiegermutter der Bf. verstorben sei, und übermittelte dem Finanzamt die Sterbeurkunde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 15.01.1997 das Alleineigentum am Grundstück (Eigentumswohnung) in ***10***. Sie hatte die Eigentumswohnung im Zeitraum 01.11.2008 bis 31.05.2017 an Frau ***1***, danach vom 01.08.2017 bis 30.04.2018 an Herrn ***2*** und vom 01.05.2018 bis 30.11.2018 an Herrn ***3*** vermietet. Die Vermietung wurde mit 01.12.2018 beendet.

Die Mietverträge mit den jeweiligen Mietern hatte die Bf. als Vermieterin abgeschlossen. Das im Zusammenhang mit der Vermietung der Eigentumswohnung verbindliche Mietanbot vom 02.10.2008 war an die Bf. gerichtet. Desgleichen war sämtlicher Schriftverkehr in Bezug auf das gegenständliche Mietobjekt an die Bf. adressiert. Die Bf. war wirtschaftliche und zivilrechtliche Eigentümerin des Mietobjektes.

Die Bf. hatte sämtliche Betriebskosten (Haushaltsversicherung usw.), Kosten für die Eigentumswohnung und Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände bezahlt, die diesbezüglichen Abrechnungen waren an sie gerichtet.

Allein mit der schriftlichen Bestätigung ihrer mittlerweile verstorbenen Schwiegermutter vom 19.12.2019 konnte nicht glaubhaft dargestellt werden, dass die Schwiegermutter berechtigt gewesen sei, im Zeitraum 2009 bis Ende November 2018 die Eigentumswohnung unter Schonung der Substanz selbständig zu nutzen und sie wie eine wirtschaftliche Eigentümerin zu vermieten.

Erwiesen ist, dass die Schwiegermutter der Bf. die Mietzahlungen erhalten hatte.

Mit dem vom Amt für Betrugsbekämpfung am 24.02.2022 erlassenen Beschluss wurde das gegen die Bf. wegen des Verdachts auf Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitete Finanzstrafverfahren gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG eingestellt. Die Finanzstrafbehörde kam auf Basis der Prüfungsfeststellungen zum Ergebnis, dass der für den Tatbestand der Abgabenhinterziehung notwendige Vorsatz für das Finanzstrafverfahren nicht eindeutig nachzuweisen war.

Das Bundesfinanzgericht verneint im Beschwerdefall gleichfalls ein vorsätzliches oder bedingt vorsätzliches Handeln der Bf.

2. Beweiswürdigung

Die als erwiesen festgestellten Tatsachen ergaben sich aus dem Grundbuchsauszug (Katastralgemeinde ***6***), den vorgelegten Mietverträgen und Abrechnungen sowie dem Email Verkehr im Zusammenhang mit der Vermietung des Grundstücksobjektes.

Aus den Kontodaten der Bf. ist ersichtlich, dass sie sämtliche Betriebskosten und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Mietobjekt bezahlt hatte. Im Jahre 2018 wurden ihr zudem für zwei Monate die vereinbarte Miete in Höhe von 699 € überwiesen. Weitere Mietzahlungen an die Bf. waren aus den vorgelegten Kontoauszügen nicht erkennbar.

Kontoauszüge belegten bzw. machten glaubhaft, dass die Schwiegermutter der Bf. zwar die Mietzahlungen erhalten hatte, jedoch nach den vorgelegten Mietverträgen und Betriebskostenabrechnungen keinerlei Einfluss auf die Einkünfteerzielung nehmen konnte, demnach trat sie wirtschaftlich nicht als Eigentümerin des vermieteten Objektes in Erscheinung.

Darüber hinaus hatte die Bf. damals mit ihrer Schwiegermutter keine schriftliche nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommende Fruchtgenussvereinbarung getroffen. Ebenso wenig existierten beispielsweise Aufzeichnungen über die Dauer des Fruchtgenussrechtes oder die Möglichkeit zur Rückübertragung des Fruchtgenussrechtes. Des Weiteren unterblieb eine grundbücherliche Eintragung.

Die Bf. hat sich mit den Folgen ihrer Vorgehensweise rechtlich nicht eingehend auseinandergesetzt und ging davon aus, dass die Einkunftsquelle ihrer Schwiegermutter zuzurechnen gewesen wäre, weil an sie die Bruttomieteträge überwiesen wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Vorsätzlich handelt gemäß § 8 Abs. 1 FinstrG, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Der sogenannte bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, das heißt als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (vgl. VwGH 19.10.1987, 86/15/0120).

§ 34 Abs. 1 FinStrG regelt:

Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

Fahrlässig handelt gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG beispielsweise derjenige, der jene Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Die Bf. hat eine fahrlässige Vorgangsweise zu verantworten, da sie unter Verletzung der ihr gebotenen, möglichen und zumutbaren Sorgfalt zur Einkommensteuerpflicht von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang mit einer geplanten Fruchtgenussvereinbarung keine entsprechende steuerliche Auskunft eingeholt hatte.

Die Bf. war sich aufgrund ihrer mangelnden Sorgfalt an der nötigen Kenntnis der richtigen Zurechnung der Einkünfte gar nicht ausreichend über ihr Tun bewusst. Selbst wenn sie das Risiko, das mit ihrem Handeln verbunden war, erkannt hätte, wollte sie das Unrecht nicht herbeiführen. Sie hat zwar durch ihre Vorgehensweise eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht bewirkt, jedoch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung weder ernstlich für möglich gehalten noch die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen. Damit war der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO nicht erfüllt. Denn eine (allenfalls auch grob) fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) bewirkt keine Verlängerung der Verjährungsfrist (vgl. VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0059).

Da hinsichtlich des Zeitraumes 2009 bis 2013 die amtswegige Wiederaufnahme außerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 1 BAO erfolgte, war der Beschwerde gegen die Sachbescheide für den Zeitraum 2009 bis 2013 stattzugeben und die Einkommensteuerbescheide spruchgemäß aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

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

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer unterliegen.

Im Beschwerdefall wurde das eingewendete Zuwendungsfruchtgenuss an die Schwiegermutter der Bf. weder schriftlich noch inhaltlich ausreichend konkretisiert. Selbst die entsprechenden wesentlichen Vertragsbestandteile, wie zB die Dauer des Fruchtgenussrechtes, die Möglichkeit zur Rückübertragung des Fruchtgenussrechtes wurden nicht näher bestimmt. Des Weiteren unterblieb eine grundbücherliche Eintragung.

Die Rechtsprechung für Verträge mit nahen Angehörigen bringt es mit sich, dass bei der Einräumung eines Fruchtgenusses zu prüfen ist, ob den Vereinbarungen ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zugrunde liegt, sodass die Ernsthaftigkeit des Vertrages zu bezweifeln ist. Der genaue Inhalt der Vereinbarungen ist ebenso zu untersuchen wie die Frage, ob eine Einkunftsquelle übertragen wurde (vgl. 08.09.2022, Ra 2021/15/0054, VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146).

Schon mangels einer inhaltlich konkretisierten Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen war im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die steuerliche Anerkennung einer „Fruchtgenussvereinbarung“ zu versagen und die in den Jahren 2014 bis 2018 erwirtschafteten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bf. als Eigentümerin der Eigentumswohnung zuzurechnen.

Selbst im Falle einer Anerkennung eines Zuwendungsbruttofruchtgenusses, bei dem die Fruchtnießerin die Bruttofrüchte (Einnahmen) erhalten und die Bf. die Aufwendungen getragen hatte, erfolgte die Bestellung ohne Eigentumsübertragung. Folglich wäre auch unter diesen Voraussetzungen die Einkunftsquelle der Bf. zuzurechnen gewesen, insbesondere deshalb, weil sie die Lasten des Mietobjektes weiterhin getragen und nach außen hin die Gestaltung des Mietobjektes übernommen hatte (vgl. VwGH 08.09.2022, Ra 2021/15/0054).

Aus all dem folgt, dass die Weitergabe von Mieteinnahmen eine Einkommensverwendung seitens der Bf. darstellte und zu keiner Zurechnung einkommensteuerpflichtiger Einkünfte an die Schwiegermutter der Bf. geführt hatte.

Die Beschwerde war daher, soweit sie sich auf die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2014 bis 2018 bezogen hatte, als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage der Beurteilung der Zurechnung von Einkünften erfolgte im Beschwerdefall nach der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorlag und die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 29. Jänner 2025