

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Dezember 2016 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 6. Dezember 2016 und vom 10. April 2017 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2014 sowie betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2014 sowie den Bescheid vom 22. März 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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

Der Beschwerdeführer erklärte in den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuererklärungen jeweils Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung einer Geschäftsräumlichkeit. Hinsichtlich dieser Geschäftsräumlichkeit hatte er aber im Jahr 2002 seinem Sohn ein lebenslanges Fruchtgenussrecht gegen Abgabe eines Pflichtteilsverzichtes eingeräumt. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Beschwerdeführers wurden dabei jeweils an seinen Sohn geleistete Zahlungen als Werbungskosten in Abzug gebracht. Diese Beträge wurden vom Sohn als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Von der Abgabenbehörde wurden jeweils erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide erlassen.

Im Anschluss an ein Vorhalteverfahren der Abgabenbehörde betreffend den Beschwerdeführer im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung den Sohn betreffend wurde von der Abgabenbehörde die Auffassung vertreten, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer an den Sohn geleisteten Zahlungen weder um Werbungskosten beim Beschwerdeführer noch um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Sohn handelt. In weiterer Folge wurden die streitgegenständlichen Einkommensterverfahren wiederaufgenommen und entsprechende Bescheide erlassen. Gegen diese streitgegenständliche Bescheide wurde Beschwerde erhoben und nach Ergehen abweisender Beschwerdeentscheidungen ein Vorlageantrag eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum Eigentümer eines Wohn- und Geschäftsgebäudes und hatte bezüglich einer in dieser Liegenschaft im Parterre befindlichen Geschäftsräumlichkeit bereits vor dem Jahr 2002 einen Mietvertrag abgeschlossen und erklärte daraus jeweils Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In einem zwischen Ihm und seinem Sohn geschlossenen "Pflichtteilsverzichtvertrag" vom 24. Februar 2002 in Form eines Notariatsakts, räumte der Beschwerdeführer seinem Sohn das Recht des Fruchtgenusses hinsichtlich dieser bereits von ihm vermieteten Geschäftsräumlichkeit ein.

Gemäß Punkt 3 dieses Vertrages hatte der Sohn Anspruch auf den gewöhnlichen und außergewöhnlichen Ertrag betreffend die Geschäftsräumlichkeit und hatte im Gegenzug alle gewöhnlichen und außergewöhnlichen Aufwendungen zu tragen. Weiters hatte der Sohn gemäß Punkt 4 des Vertrages sämtliche Ausgaben zu entrichten und zwar auch jene, die er nicht auf die Mieter des Geschäftes überwälzen konnte und allein die Gefahr für den Zustand des Vertragsgegenstandes zu tragen. Gemäß Punkt 5 des Vertrages erfolgte die Einräumung des Fruchtgenussrechtes auf Lebzeiten des Sohnes und begann mit 1. März 2002.

Der Sohn erklärte weiters unter Punkt 8 des Vertrages, im Falle des Ablebens des Beschwerdeführers auf alle ihm zustehenden Ansprüche aus dem Titel des gesetzlichen Pflichtteilsrechtes einschließlich Schenkungspflichtteil- und Pflichtteilsanrechnungsrechtes für sich und seine Nachkommen derart zu verzichten, dass weder er noch seine Nachkommen aus dem Nachlass seines Vaters aus dem Titel des gesetzlichen Pflichtteilsrechtes irgendeine Zuwendung zu erhalten haben.

Auf eine grundbücherliche Eintragung dieses Fruchtgenussechtes wurde einvernehmlich verzichtet.

Nach den Ausführungen in der Beschwerde bzw. dem Vorlageantrag wurde das im Jahr 2002 bereits bestehende Mietverhältnis vom Sohn „als ausgezeichnet qualifiziert und anerkannt“ und gab es solange dieses Mietverhältnis fortbestand, „somit keinen Grund für eine Änderung auf Grund des Notariatsaktes vom 24. Februar 2002“.

Im Juni 2012 wurde nachdem das Mietverhältnis vom Mieter der Geschäftsräumlichkeit beendet wurde, in weiterer Folge ein Mietvertrag mit einem neuen Mieter geschlossen. In diesem Mietvertrag wurde unter anderem festgehalten, dass die Miete auf ein Konto des Vermieters (Beschwerdeführer) zu bezahlen und der Vermieter (Beschwerdeführer) berechtigt sei, die Betriebskostenpauschale entsprechend zu erhöhen oder herabzusetzen. Der Sohn unterfertigte diesen Vertrag zwar „als Fruchtnießer“. Die Mieteinnahmen wurden vertragsgemäß vom Mieter auch weitherhin an den Beschwerdeführer überwiesen und vom Beschwerdeführer auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt sowie entsprechende Umsatzsteuererklärungen eingereicht.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 23.9.2016 wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass der Sohn selbstverständlich bei Entscheidungen, die das Fruchtgenussobjekt betroffen hätten, Einfluss genommen habe bzw. nehme. Nachdem aber bisher keine Aufwände im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussobjekt angefallen seien, weil alle Aufwände von Mieterseite bezahlt worden seien, könne dieser Einfluss nicht deutlich nachvollziehbar dokumentiert werden.

Laut den Ausführungen in der Beschwerde habe sich der Beschwerdeführer verpflichtet, „sämtliche Erträge aus dieser Vermietung an seinen Sohn als Fruchtnießer dieser Vermietung weiterzugeben und seinen die auf Grund dieser notariell beurkundeten Verpflichtung für den Pflichtteilsverzicht bezahlten Beträge beim Beschwerdeführer im Rahmen der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einkommensmindernd als Werbungskosten in Abzug gebracht worden und bei seinem Sohn als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt und veranlagt worden. Damit habe „die tatsächliche Durchführung dieser Vereinbarung im Verhältnis zwischen“ dem Beschwerdeführer und seinem Sohn „genügt“, da der Notariatsakt vom 24. Februar 2002 „eine nach außen hin dokumentierte klare Rechtslage“ geschaffen habe. Die tatsächliche Durchführung des im Notariatsakt vereinbarten Fruchtgenusses sei durch die anlässlich der Außenprüfung beim Sohn vorgelegten Banküberweisungen (Kontoauszüge und Buchungsbelege) betreffend die jährlich vom Beschwerdeführer an den Sohn geleisteten Zahlungen nachgewiesen.

In diesem Sinne wurde in einer Mail des Beschwerdeführers an die Abgabenbehörde vom 1. Juni 2016 auch ausgeführt, dass die „Netto-Fruchtgenusserlöse“ in der Folge vom Beschwerdeführer an seinen Sohn überwiesen und beim Beschwerdeführer als Ausgabe

geltend gemacht worden seien (2010 bis 2012 jeweils 31.200 €; 2013: 31.800 € und 2014: 33.650 €).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten der Abgabenbehörde sowie aus dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei und ist soweit verfahrensgegenständlich relevant zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

Die grundlegenden (dispositiven) Bestimmungen zum Fruchtgenuss sind in §§ 509ff ABGB enthalten. Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu gebrauchen. Gemäß § 511 erster Satz ABGB hat der Fruchtnießer ein Recht auf den vollen, sowohl gewöhnlichen als auch ungewöhnlichen Ertrag. Als reiner Ertrag kann gemäß § 512 erster Satz ABGB aber nur angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrigbleibt. Zivilrechtlich entsteht das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften erst durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung (§ 481 ABGB). Steuerrechtlich muss ein Fruchtgenussrecht aber nicht in das Grundbuch eingetragen werden. Es kann auch obligatorisch aufgrund eines Vertrages begründet werden (VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046; VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146).

Beim Vorbehaltsfruchtgenuss überträgt der Eigentümer Betriebe, Mietobjekte und sonstiges Vermögen und behält sich den Fruchtgenuss an der Einkunftsquelle zurück.

Zuwendungsfruchtgenuss hingegen ist die Einräumung von Fruchtgenuss ohne Übertragung der Einkunftsquelle.

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 (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012, 8.9.2022 Ra 2021/15/0054).

Nach Lehre und Rechtsprechung kann ein Fruchtnießer originäre Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 beziehen, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses eine Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, 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 ist lediglich eine Einkommensverwendung (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht iSd ABGB können also originäre Einkünfte des Berechtigten sein, wenn der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; dazu gehört darüberhinaus auch, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 8.9.2022 Ra 2021/15/0054 mwN). Ein Zuwendungsfruchtgenussrecht führt also zur Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer nur dann, wenn dieser unternehmerisch tätig wird, über die Leistung disponieren kann und für eine gewisse Dauer abgesichert ist. Hingegen sind die Einkünfte im Zusammenhang mit einem Fruchtgenuss dem Besteller zuzurechnen, wenn in der Einräumung die Weitergabe von Einkommensteilen bzw. die Überlassung erzielter Einkünfte iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu erblicken ist (VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146).

Im bloßen Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten.

Zwischen den Parteien steht außer Streit, dass der bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages mit dem der Beschwerdeführer dem Sohn ein Fruchtgenussrecht eingeräumt hat, bestehende Mietvertrag vom Sohn des Beschwerdeführers lediglich übernommen wurde.

Zwar wurde der in weiterer Folge im Jahr 2012 abgeschlossene Mietvertrag offenbar auch unter Mitwirkung des Sohnes ausverhandelt (so hat dieser nach dem Beschwerdevorbringen gemeinsam mit einem Vermittlungsbüro einen neuen Mieter für das Geschäftslokal gefunden) und wurde der Mietvertrag neben dem Beschwerdeführer auch vom Sohn als „Fruchtnießer“ unterzeichnet. Diese Umstände vermögen aber nichts an der Tatsache zu ändern, dass auch dieser Mietvertrag nach wie vor vom Beschwerdeführer als „Eigentümer“ unterzeichnet wurde und unter Punkt III Ziffer 7 des Mietvertrages der Beschwerdeführer als Vermieter ausgewiesen wurde und auch dessen Girokonto zur Überweisung der Mieten angeführt wurde.

Diesbezüglich wurde auch in einer Mail vom 1. Juni 2016 an die Abgabenbehörde vom Beschwerdeführer ausgeführt, dass der Mietvertrag zwischen ihm und dem Mieter geschlossen worden sei.

Darüberhinaus gilt es auch darauf Bedacht zu nehmen, dass die Mieteinnahmen in weiterer Folge auch im Streitzeitraum nach wie vor vom Beschwerdeführer vereinnahmt wurden und von diesem auch als solche in seinen Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen erklärt wurden.

Insoweit steht nach Ansicht des Gerichtes zweifelsfrei fest, dass das vom Beschwerdeführer im Vertrag an den Sohn eingeräumte Zuwendungsfruchtgenussrecht, vom Sohn nicht in der vereinbarten Form ausgeübt wurde, sondern die Vermietung weiterhin vom Beschwerdeführer betrieben wurde.

Wenn im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass sich der Beschwerdeführer dazu verpflichtet habe, sämtliche Erträge aus dieser Vermietung an seinen Sohn als Fruchtnießer dieser Vermietung weiterzugeben und die auf Grund der notariell beurkundeten Verpflichtung für den Pflichtteilsverzicht bezahlten Beträge beim Beschwerdeführer einkommensmindernd abgezogen und bei seinem Sohn einkommenserhöhend erklärt worden seien, so sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zwar (wie vom Beschwerdeführer auch erklärt) dem Beschwerdeführer zuzurechnen, die an den Sohn bezahlten Beträge stellen aber für den Beschwerdeführer keine Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar, sondern sind als nichtabzugsfähige Aufwendungen gem. § 20 1 Zi. 1 EStG 1988 zu beurteilen, auch wenn nach den Ausführungen im Vorlageantrag der Sohn des Beschwerdeführers die maßgeblichen Dispositionsbefugnisse über die Vermietung kraft seiner Stellung als Fruchtgenussberechtigter ausgeübt habe, in dem er bei dem im Jahr 2012 geschlossenen Mietvertrag darüber entschieden habe, an wen und zu welchen Bedingungen zu vermieten sei.

Weiters wurde in einer Vorhaltsbeantwortung an die Abgabenbehörde vom 31.10.2016 vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass der Pflichtteilsverzicht vom Sohn des Beschwerdeführers nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich (Fruchtgenusseinräumung) erfolgt sei. So sei dem Sohn des Beschwerdeführers für den Verzicht auf den Pflichtteil ein Fruchtgenuss eingeräumt worden, weshalb die Beträge beim Beschwerdeführer als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 abzugsfähig, während sie beim Sohn gem. § 29 Z. 1 EStG 1988 als wiederkehrende Bezüge zu versteuern seien.

In diesem Sinne wurde auch die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren damit begründet, dass die auf Grund der Verpflichtung im Notariatsakt vom 24. Februar 2002 vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen als dauernde Lasten im Sinn des § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren seien, weil sie auf Grund des Notariatsaktes über den Pflichtteilsverzicht „rechtlich erzwingbar“ seien (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 18 EStG Tz 32) und die vom Beschwerdeführer an seinen Sohn für den notariell rechtswirksam beurkundeten Pflichtteilsverzicht geleisteten Zahlungen somit jedenfalls das Einkommen des Beschwerdeführers mindern würden, weshalb kein Grund für eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO vorliege.

Dazu ist aber darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer mit dem Vertrag für den Pflichtteilsverzicht seinem Sohn zwar ein Fruchtgenussrecht an der

verfahrensgegenständlichen Geschäftsräumlichkeit eingeräumt hat, nicht aber einen Anspruch auf monatliche Zahlungen in weiters nicht näher bestimmter Höhe.

Da es somit im vorliegenden Fall schon an einem entsprechenden vertraglichen Verpflichtungsgrund für die geleisteten Zahlungen des Beschwerdeführers an seinen Sohn mangelt, können schon aus diesem Grund keine abzugsfähigen Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG beim Beschwerdeführer vorliegen.

Damit erfolgte aber auch die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht.

Zulässigkeit der 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.

Da sich die Lösung der Streitfrage aus der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 28. März 2025