

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Aloisia Bergauer, die Richterinnen Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Natascha Kummer und Mag. Sophia Grassl in der Beschwerdesache ***1*** mj, ***2***, ***3***, vertreten durch ***4***, und Dr. ***5***, ***2***, ***3***, über die Beschwerde vom 27. Mai 2020 gegen den Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 5. Mai 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Nichtfestsetzung der Einkommensteuer 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31. März 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Romana Schuster zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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 Schreiben vom 17. April 2020 ersuchte der Vater als gesetzlicher Vertreter der minderjährigen Beschwerdeführerin um Zuteilung einer Steuernummer für die 2019 erzielten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und legte u.a. eine in Notariatsform zwischen seiner Ehegattin, ihm und der Beschwerdeführerin am 10. Jänner 2019 abgeschlossenen Vereinbarung vor, wonach der durch die Vermietung einer Wohnung (***2***, ***3***) erzielte Zins der Beschwerdeführerin geschenkt worden sei.

Mit Schreiben vom 20. April 2020 wurde dieser Antrag vom 17. April 2020 korrigiert und ausgeführt, dass die Eltern ihrer Tochter das befristete Fruchtgenussrecht schenkungsweise eingeräumt hätten und diese daher ab inklusive Jänner 2019 als Vermieterin der Wohnung anzusehen sei.

Mit Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 BAO vom 5. Mai 2020 wurde die Einkommensteuer 2019 nicht festgesetzt und dies wie folgt begründet:

„Bei unentgeltlicher Fruchtgenussbestellung unter Lebenden sowie gegenüber unterhaltsberechtigten Personen ohne gleichzeitige Übereignung der dienstbaren Sache (Zuwendungsfruchtgenuss) sind die Einkünfte dem Fruchtnießer nur dann zuzurechnen, wenn er unternehmerisch tätig wird, dh. auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt und Aufwendungen trägt. Das Nutzungsrecht muss darüber hinaus für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position des Berechtigten bestellt sein.

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 27.10.1961, 0802/61; VwGH 28.4.1982, 3251/80); dies ist bei Zuwendung des Bruttofruchtgenusses idR der Fall, sodass die Bruttobeträge beim Empfänger nicht einkommensteuerpflichtig (auch nicht nach § 29 Z 1 EStG 1988) und beim Geber nicht abzugsfähig sind (auch nicht nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

*Die Einnahmen aus dem Vermietungsobjekt in ***3***, ***2***, sind daher bei ***1*** steuerlich nicht zu erfassen“.*

Mit Schreiben vom 27. Mai 2020 wurde fristgerecht Beschwerde gegen diesen Bescheid erhoben und begründend wie folgt ausgeführt:

„Einkünfte aus einem Fruchtgenuss im Sinne des ABGB sind dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen wenn er z.B. durch Belassung bestehender Einkünfte Kraft eigenen Rechtes am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 85/14/0133).

Maßgeblich ist dabei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestalt der Dinge. (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Ich habe über meinen Vater als meinen gesetzlichen Vertreter bereits im Jänner 2019 der Bestandnehmerin mitgeteilt, dass mir meine Eltern als damalige je hälftige Wohnungseigentumspartner der ggst. Wohnung das Fruchtgenussrecht daran eingeräumt haben, ich daher ab diesem Zeitpunkt als ihr Vermieter anzusehen bin und die von ihr bezahlten Mieten mir gehören.

Da ich jetzt erst 3 Jahre alt bin, sohin über kein eigenes Bankkonto verfüge, sammelten meine Eltern diese Mieten für mich und eröffnete Anfang des Jahres 2020 meine Mutter ein Wertpapiersubkonto für mich, auf welches genau die Nettomieten für das Jahr 2019 eingezahlt und darum Wertpapiere gekauft wurden, die mir gehören, zumal zu diesem Zeitpunkt feststand, dass die Mieterin das Bestandsverhältnis wenigstens durch das gesamte Jahr 2019 aufrecht erhalten hatte, obwohl sie mehrmals in Aussicht gestellt hat, dieses allenfalls vorzeitig beenden zu wollen, welches Recht ihr zugestanden wäre.

Ich habe auch die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenußrechtes, insbesondere den Erhaltungsaufwand/die Betriebskosten, dergestalt

getragen, dass ich diese, welche die Bestandnehmerin zusätzlich zur Nettomiete zu zahlen hatte, auf dem Weg meines Vaters als meinen gesetzlichen Vertreter an die Hausverwaltung weitergeleitet habe, ich also nur die Nettomiete vereinnahmte.

Dass die Übernahme dieser laufenden Kosten in der Fruchtgenussvereinbarung nicht ausdrücklich geregelt wurde, ist ohne Relevanz, weil sich diese Verpflichtung bereits aus dem dispositiven Zivilrecht ergibt (VwGH 27.06.2013, 22.10.2015, 20092012/15/02190146).

Es verblieb mir als fruchtgenussberechtigte Person sohin nur der Nettobetrag (Einnahmen abzügl. Aufwendungen).

Wie sich aus dem bereits vorgelegten Notariatsakt über die Einräumung dieser Servitut ergibt, ist das Fruchtgenussrecht für eine bestimmte Dauer, nämlich auf die des ggst. auf 5 Jahre befristeten Bestandsverhältnisses bestellt.

Eine Grundbucheintragung ist für eine rechtlich abgesicherte Position, Einflussnahmemöglichkeit nicht erforderlich.

Die Errichtung eines Notariatsaktes reicht hierfür aus, der schon vorgelegt wurde.

Ich werde auch auf dem Weg meines Vaters als ges. Vertreter die durch eine Wertsicherungsklausel im Mietvertrag mögliche künftige Mietzinsanhebung geltend machen, sobald eine entsprechende Indexsteigerung eingetreten werden sein wird.

Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509 ff ABGB) an einem Bestandsobjekt entspricht grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle (Margreiter a.a.O., Werndl a.a.O., Ruppe a.a.O. Seite 143 und Heidinger-Kamper a.a.O. Seite 647).

Gemäß dem Grundsatz der Anknüpfung des Einkommenssteuerrechtes an die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse, wurden die ggst. Fruchtnießung nicht bloß rechtlich begründet, sondern auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet.

Es sind nicht künftige Einkünfte, sondern die Einkunftsquelle überlassen worden (VwGH 85/14/0133).“

Mit Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 BAO vom 10. September 2020 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 27. Mai 2020 als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

„Wie im Erstbescheid bereits ausgeführt ist die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer bei einer unentgeltlichen Fruchtgenussbestellung unter Lebenden sowie gegenüber unterhaltsberechtigten Personen ohne gleichzeitiger Übereignung der dienstbaren Sache dann steuerlich anzuerkennen, wenn der Fruchtnießer unternehmerisch tätig wird, dh. auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten kann und die mit dem Fruchtgenussrecht verbundenen Aufwendungen trägt . Das Nutzungsrecht muss auch für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position des Berechtigten bestellt sein, wobei laut Rechtsprechung ein Zeitraum von 10 Jahren ausreichend sein kann.

Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes

Vertragspartners resultiert. Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Daher sind eindeutige Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

*Gegenständliche Vereinbarung betreffend Fruchtgenussrecht der mdj. ***1*** vom 10.01.2019 wurde mit fünf Jahren befristet, spätestens mit Beendigung des Mietverhältnisses am 31.01.2023.*

*Auf Grund der Fruchtgenusseinräumung an dem bereits vermieteten Objekt war die Einnahmenseite faktisch nicht disponibel und auch eine Einflussnahme der mdj. Nutznießerin betreffend der zu tragenden Aufwendungen (die laufenden Ausgaben/Betriebskosten, welche die Bestandnehmerin zusätzlich zur Nettomiete zu zahlen hatte, wurden auf dem Weg des Vaters als gesetzlichen Vertreters an die Hausverwaltung weitergeleitet) ist nicht vorhanden. Letztendlich hat Dr. ***5*** mit Vertrag vom 4.11.2019 seinen Anteil an dem vermieteten Objekt an seine Gattin übertragen mit einer Bestätigung (Pkt. III) dass keinerlei mit den Vertragsgegenständen verbundene geldwerte Lasten existieren würden. Gleichzeitig wurde zu seinen Gunsten auch ein lebenslängliches unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht an dem gesamten Objekt eingeräumt (Pkt. VI) und vereinbart, dass für die Dauer dieses Wohnungsgebrauchsrechtes Dr. ***5*** alle Lasten und laufenden Abgaben an der Eigentumswohnung zu zahlen hätte und die Übernehmerin insoweit schad- und klaglos zu halten hätte.*

Somit ist ohne Zweifel erwiesen, dass die Fruchtgenussvereinbarung vom 10.01.2019 als Einkommensverwendung zum Zwecke der Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht der Eltern gedient hat. Die von der Rechtsprechung herausgebildeten Kriterien für eine Zurechnung der aus dem Fruchtgenussrecht erzielten Einkünfte an die mdj. Beschwerdeführerin sind nicht erfüllt und ist daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2020 wurde die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht begehrt und ergänzend folgende Begründung vorgebracht:

„Aus den schon in meiner Beschwerde vom 27.5.2020 insbesondere auf deren Seiten 2 und 3 beschriebenen Umständen sind mir nicht künftige Einkünfte, sondern die Einkunftsquelle überlassen worden (VwGH 85/14/0133) und die Ausführungen in der Beschwerde vorentscheidung unzutreffend.

*Soweit das FA Baden in diese Neuerungen hat einfließen lassen, ist ihnen Folgendes entgegenzuhalten: Bereits vor vielen Jahren hat mein Vater seinen beiden Söhnen aus seiner vorangegangenen Ehe die Liegenschaft samt Bungalow in ***7*** geschenkt, die er nach dem Tod seiner Mutter von ihr geerbt hatte. Um auch mir etwas außer bloßen guten Wünschen mit auf meinen Lebensweg zu geben, haben meine Mutter und er auch in meiner Vertretung als meine Eltern vereinbart, dass die ggst. Wohnung je zur Hälfte von ihr und mir erworben wird, wobei er mir die auf mich entfallende Hälfte des Kaufpreises schenken sollte und wollte. Da dieser beabsichtigte Liegenschaftserwerb durch mich einer pflegschaftsgerichtlichen*

Genehmigung bedurfte, die bei den konkreten Gegebenheiten zwar nur eine Formalität gewesen wäre, aber trotzdem erfahrungsgemäß eine monatelange Verzögerung bedeutete, die Verkäuferin der Wohnung jedoch einen raschesten Vertragsabschluss wollte, hat mein Vater die für mich bestimmte Wohnungshälfte „inzwischen“ für mich gekauft und sie mir in weiterer Folge in Notariatsaktsform unentgeltlich übereignet.

Obwohl die ggst. Wohnung geldlastenfrei erworben worden ist und mein Vater nach der Letztfassung des Schenkungsvertrages, mit dem er mir deren Hälfte zuordnete, auf das in dessen ursprünglicher Fassung noch für ihn vorgesehen gewesene Wohnungsgebrauchsrecht verzichtet hatte, verweigerte das BG Baden dessen pflegschaftsgerichtliche Genehmigung, welchen Beschluss das LG Wr. Neustadt als Rekursgericht bestätigte.

Dies trotzdem der für mich bestellte Kollisionskurator den Vertrag als mir selbstverständlich zum großen Vorteil gereichend genehmigt hatte, zumal mir damit nicht nur ein bedeutender Vermögenswert, sondern auch die damit verbundene Einkommensquelle zugewendet worden waren.

Zur Begründung ihrer Entscheidungen verwiesen die zitierten Gerichte auf (angeblich) mit dieser Schenkung für mich verbundene Nachteile, die darin bestünden, dass

- a) ich zufolge des einzig aufrecht erhaltenen Belastungs- und Veräußerungsverbot nach erfolgter Erreichung meiner Selbsterhaltungsfähigkeit (bis dahin hatten sich meine Eltern ohnehin verpflichtet, sie für mich aufzubringen) die aliquoten = hälftigen Betriebskosten dieser Wohnung (in Höhe von etwa Euro 330-, also Euro 165 pro Monat) bezahlen müsste sowie
- b) allenfalls mit meiner Mutter als anderer Eigentümer des halben Mindestanteils in Streit geraten könnte.

Ad a) wurde von den damit befassten Pflegschaftsgerichten nicht bedacht, dass ich zu Folge Nichtgenehmigung der Schenkung der halben Eigentumswohnung künftig hin eine andere Wohnmöglichkeit für mich suchen und für diese gleichfalls Betriebskosten, aber noch zusätzlich einen Kaufpreis oder eine Miete bezahlen werde müssen. Die Verpflichtung zur Zahlung der aliquoten BK für den Schenkungsgegenstand nach erreichter Selbsterhaltungsfähigkeit war also kein Nachteil, der einer pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung entgegengestanden wäre, sondern eine Selbstverständlichkeit.

Ad b) sind für diese bloß hypothetisch aufgezeigte Möglichkeit keine wie immer gearteten Verfahrensergebnisse angefallen.

Die erflossenen gerichtlichen Entscheidungen standen daher in krassem Gegensatz zur ständigen Oberstgerichtlichen Judikatur insbes. RS 0048140 und 0048176 wonach eine Schenkung an eine pflegebefohlene Person immer dann zu genehmigen ist, wenn deren Vorteile die damit verbundenen Nachteile (die wie dargestellt ggst. ohnehin tatsächlich nicht gegeben waren) eindeutig überwiegen.

Um sich/seine Rechtsansicht zu kontrollieren, hat mein Vater meinen Pflegschaftsakt des BG Baden mehrfach anonymisiert vervielfältigt und ihn verschiedenen, auf Pflegschaftssachen spezialisierten anderen Anwälten sowie Richtern mit der Bitte überlassen, die erflossenen gem. Entscheidungen zu kommentieren. Nach deren völlig übereinstimmender, unabhängig

voneinander abgegebenen Beurteilungen (mein Vater hat keinem von ihnen gesagt, dass er auch andere um ihre Meinung gefragt hat) haben die erwähnten Gerichte nur einfach in nicht nachvollziehbarer Weise FALSCH entschieden.

Keine Einhelligkeit bestand aber hins. der Frage, ob der OGH einen außerordentlichen Revisionsrekurs annehmen würde, was notwendig gewesen wäre, weil ihn das Rekursgericht als unzulässig erklärt hatte oder nicht, weil die falsche Entscheidung nicht über die Bedeutung eines Einzelfalles hinausging.

Einerseits deswegen und auch weil mein Vater nicht länger hören wollte, dass er mir durch die Schenkung einer „halben“ geldlastenfreien Eigentumswohnung einen „Nachteil“ zufügt (was für eine wahrlich befremdende Sicht der Dinge) haben meine Eltern als „Ersatzlösung“ besprochen, dass mein Vater seine Hälfte der Wohnung meiner Mutter durch den üblichen Übergabsvertrag übereignet und ich diese künftighin eben „auf dem Weg über sie bekomme“ nachdem derzeit eine direkte Zuwendung durch ihn an mich nicht möglich war.

Die in dessen Pkt. III enthaltene Erklärung/Bestätigung, dass "keinerlei mit den Vertragsgegenständen verbundene GELDWERTE Lasten existieren", ist nur einfach zutreffend. Wieso hievon bzw. vom sonstigen Inhalt dieses Vertrages abzuleiten wäre, dass mir laut dem gegenständlichen Notariatsakt nicht die darin beschriebene Einkunftsquelle übereignet worden ist, erscheint (gleichfalls) nicht nachzuvollziehen. Genau das Gegenteil ist der Fall.

Dasselbe gilt für die ohne jegliches diesbez. Verfahrensergebnis einfach in den Raum gestellte Behauptung im letzten Absatz der Beschwerdeventscheidung, wonach „die Fruchtgenussvereinbarung vom 10.01.2019 als Einkommensverwendung zum Zwecke der Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung der Eltern gedient hätte“. Diese erscheint vielmehr sogar aktenwidrig, zumal doch meiner Beschwerde vom 27.05.2020 eine Bestätigung der Erste Bank der öst. Sparkassen AG angeschlossen war, wonach für mich Aktien in exakt der Höhe der von der Bestandnehmerin der Wohnung bezahlten Mieten gekauft wurden, was deren unterstellte Verwendung zur Bestreitung meines Unterhaltes ausschließt.

Das Fruchtgenussrecht wurde mir also unentgeltlich als Einkommensquelle und schwacher Ersatz dafür zugeordnet, dass dies hinsichtlich der vorgesehenen gewesenen Übereignung der halben Eigentumswohnung an mich vom Pflschaftsgericht verhindert worden ist.“

Die belangte Behörde legte die Beschwerde vom 27. Mai 2020 am 19. November 2020 zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vor und beantragte deren Abweisung als unbegründet.

In der am 31. März 2025 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung wurde ein Auszug des Wertpapierdepots 2024, die Rechnung eines Malermeisters vom 23. Februar 2023 sowie ein Schenkungsvertrag vom 31. März 2005 vorgelegt. Ergänzend wurde vorgebracht, dass der Beschwerdeführerin die Einkunftsquelle des Fruchtgenusses an der verfahrensgegenständlichen Wohnung nicht zugewendet worden sei, um durch Aufteilung der Einnahmen der Familie insgesamt weniger Steuer oder an die Beschwerdeführerin keinen Unterhalt zahlen zu müssen. Vielmehr sollte allen Kindern des Dr.

5 möglichst das gleiche Vermögen für ihr weiteres Leben zugewendet werden.

Die Beschwerdeführerin habe auf die weitere Einkunftserzielung aus der ihr zugeordneten Einkunftsquelle des Wohnungsfruchtgenussrechtes soweit Einfluss genommen, als ihr dies aus rechtlichen Gründen möglich gewesen sei. Das Mietverhältnis sei durch den Voreigentümer dieser Wohnung mit deren Mieterin vertraglich begründet worden und die Beschwerdeführerin habe dieses gemäß den Bestimmungen des MRG ex lege übernommen. Sie habe der Bestandnehmerin mitgeteilt, als Wohnungsfruchtgenußberechtigte künftig ihr Vermieter zu sein und sie aufgefordert, den Mietzins an sie auf ein Wertpapierverrechnungskonto zu überweisen, was auch geschehen sei. Bei dem entsprechenden Wertpapierkonto sei ihr ein auf ihren Namen „***1***“ lautendes Subdepot 1 eingeräumt worden. Mit den von der Mieterin an die Beschwerdeführerin bezahlten Nettomieten seien von ihr laufend Wertpapiere angekauft worden, welche auf diesem Subdepot liegen würden. Hätte die Fruchtgenussvereinbarung vom 10. Jänner 2019, wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 10. September 2020 ausgeführt, als Einkommensverwendung zum Zwecke der Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht der Eltern gedient, könnten die aus der der Beschwerdeführerin zugeordneten Quelle erzielten Einkünfte in Form von ihr angekauften und ihr gehörenden Aktien nicht vorhanden sein. Die Beschwerdeführerin habe über ihren Vater als ihrem gesetzlichen Vertreter an Hausversammlungen teilgenommen, alle ihr als Fruchtgenußberechtigte obliegenden Lasten getragen, speziell die auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten bezahlt und nach Beendigung des Mietverhältnisses durch den bedungenen Zeitablauf die Kosten für die Behebung der während der Vermietung aufgetretenen Abnutzungsschäden in der Wohnung beglichen, insbesondere für deren Neuausmalen, wozu es die vereinnahmte Wertsicherung der Mieten verwendet habe.

Die Beschwerdeführerin habe grundsätzlich auch die dem Fruchtgenussberechtigten gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten zu tragen gehabt, wobei aber klar gewesen sei, dass solche im konkreten Fall nicht entstehen würden, weil das Haus ***8*** neu erbaut worden sei und diese Belastungen in eventu auch weit geringer gewesen wären, als die Einkünfte aus der ihr zugeordneten Quelle, mit deren Hilfe allfällig dennoch auftretende Lasten mehrfach abgedeckt hätten werden können.

Eine Dienstbarkeit des Wohnungsfruchtgenusses sei keine geldwerte Last einer Immobilie. Unter einer solchen wäre nur eine Hypothek zu verstehen, wonach die Immobilie für eine Geldschuld sachlich haftet, welche nur durch deren Zahlung erfüllt werden könnte. Durch die im Vertrag vom 4. November 2019 enthaltene Erklärung, dass keinerlei mit den Vertragsgegenständen verbundene geldwerte Lasten existieren würden, wäre daher entgegen dem Verständnis des Finanzamtes nicht ausgedrückt worden, dass diese nicht dienendes Gut eines Wohnungsfruchtgenussrechtes seien. Selbstverständlich könne zwar an ein und demselben Objekt nicht gleichzeitig das Servitut eines Wohnungsfruchtgenussrechtes zugunsten einer Person (hier des Kindes ***1***) und das Servitut eines Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten einer anderen Person (hier ihres Vaters Dr. ***5***)

bestehen. Dies würde sich auch nicht aus dem Vertrag vom 4. November 2019 ergeben. Nach diesem sei vielmehr klar, dass letztere erst für die Zeit begründet worden sei, nachdem erstere geendet hätte, was mit dem 2023 eingetretenem zeitlichen Ablauf der befristeten Mietvertragsdauer geschehen sei.

Eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung des der Beschwerdeführerin schenkungsweise eingeräumten befristeten Wohnungsfruchtgenussrechtes sei nicht erforderlich gewesen, weil dessen Annahme ungeachtet der Bestimmungen der §§ 512 und 513 ABGB de facto nicht mit irgendwelchen Belastungen verbunden gewesen sei, die ohnehin vom weit höheren Ertrag der Fruchtnießung abzudecken gewesen wären. Zusätzlich habe sich Dr. ***5*** auch noch mündlich verpflichtet, solche allfällige Belastungen zur Gänze aus eigenen Mitteln zu tragen und die Beschwerdeführerin insoweit vollkommen schad- und klaglos zu halten. Es sei zwischen den Eltern der Beschwerdeführerin als deren gesetzliche Vertreter mündlich als feste Geschäftsgrundlage vereinbart worden, dass sie alleine die Art der Veranlagung der Einnahmen aus der der Tochter verschafften Einkunftsquelle bestimmen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Eltern der Beschwerdeführerin erwarben mit Kaufvertrag vom 29. November 2018 eine Wohnung in der ***2*** in ***3***. Diese Wohnung war beginnend ab 1. Februar 2018 befristet mit 5 Jahren (Ende 31. Jänner 2023) vermietet. Der frei vereinbarte Hauptmietzins betrug laut Mietvertrag monatlich 1.158,30 Euro. Dieses befristete Mietverhältnis ist auf die Eltern der Beschwerdeführerin als neue Eigentümer der gegenständlichen Wohnung übergegangen.

Am 10. Jänner 2019 wurde folgende Vereinbarung getroffen:

„II.

9 und Dr. ***5*** räumen nun hiermit **schenkungsweise** ihrer gemeinsamen Tochter mj. ***1***, geboren TT.06.2017, hinsichtlich der ihrer Mutter zugeschriebenen Hälfte der ggst. Eigentumswohnung vertreten durch ihren Vater und hinsichtlich der ihm zugeschriebenen anderen Hälfte vertreten durch ihre Mutter, das nicht zu verbüchernde, mit der Beendigung des beschriebenen Hauptmietverhältnisses zu Frau ***10*** gleichfalls endende befristete Fruchtgenussrecht an der ggst. Wohnung ein, wonach der von Frau ***10*** für die Benützung dieser Wohnung bezahlte Zins der mj. ***1*** zukommt, ihr also gehört. Ihre Eltern verwahren diesen Zins bis auf weiteres für die mj. ***1*** treuhändig zumal ungeklärt ist, wie lange das befristete Mietverhältnis mit Frau ***10*** überhaupt noch dauern wird, welcher Betrag daher aus dem Titel von ihr geleisteter Zinszahlungen resultiert und damit auch, ob dieser bloß geringfügig und ihren Eltern zur Bestreitung des für das Kind zu leistenden Unterhaltes zu belassen oder für es zu veranlagern und eine entsprechende

pflegschaftsrechtliche Genehmigung dazu künftig hin einzuholen sein wird (siehe § 167 insbesondere Abs. 3 ABGB).

III.

Auflösende Bedingung der Vereinbarung gemäß dem vorangegangenen Punkt II. ist, dass hiezu eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung notwendig wäre, die aber nicht erteilt würde.

IV.

*Für letzteren Fall räumt Dr. ***5*** seiner Ehegattin, ***9*** **schenkungsweise** das bereits oben in Punkt II. beschriebene, gleichfalls nicht zu verbüchernde befristete Fruchtgenussrecht an der ihm zur Hälfte gehörenden Eigentumswohnung W 13 im Haus ***3***, ***8***, ein.....*

V.

*In eventu für den Fall der Ungültigkeit (auch) der Vereinbarung laut dem vorangegangenen Punkt IV. zediert Dr. ***5*** hiemit seine Forderung aus dem Titel der ihm zur Hälfte zustehenden Miete, welche für die ggst. Wohnung bezahlt wird, **schenkungsweise** an seine Ehegattin ***9***, solange das Mietverhältnis mit der Bestandnehmerin ***10*** andauert.“*

Diese Vereinbarung wurde weder pflegschaftsgerichtlich genehmigt noch grundbücherlich einverleibt. Es liegt somit kein dingliches Fruchtgenussrecht vor.

Mit Notariatsakt vom 4. November 2019 übergab der Vater der Beschwerdeführerin seine Eigentumsanteile an dieser Wohnung an seine Ehegattin. Als Gegenleistung behielt er sich u.a. das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an dieser Wohnung vor. Punkt VI. „Wohnungsgebrauchsrecht“ des Übergabevertrages enthält folgende Regelung: „Solange dieses Wohnungsgebrauchsrecht für Dr. ***5*** besteht, hat er auch alle Lasten und laufenden Abgaben dieser Eigentumswohnung zu zahlen und die Übernehmerin insoweit vollkommen schad- und klaglos zu halten.“

Das auf die Eltern der Beschwerdeführerin übergegangene Mietverhältnis wurde am 31. Jänner 2023 vertragskonform beendet. Seit 3. April 2023 haben die Beschwerdeführerin und ihre Eltern ihren Hauptwohnsitz in der verfahrensgegenständlichen Wohnung.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen sowie den vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfragen im Zentralen Melderegister und Grundbuch.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

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.

Das Einkommen eines Steuerpflichtigen umfasst jene Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind; als solche kommen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Betracht (§ 2 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG 1988).

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. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren kann (= wirtschaftliche Dispositionsbefugnis). Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkungen zu genießen.

Der Fruchtgenuss ist also das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu benützen. Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht iSd ABGB sind grundsätzlich originäre Einkünfte des Berechtigten. Der Fruchtgenussberechtigte muss dazu auf die Einkünfteerzielung 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 und Abgaben) tragen (vgl. VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219, mwN). Der Fruchtnießer muss, sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden, auf das Geschehen Einfluss nehmen können und er muss die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten können (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).

Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften ist die klare Übertragung der Einkunftsquelle, gleichgültig auf welcher Vertragsgestaltung diese beruht (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166). Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann 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 bedeutet lediglich Einkommensverwendung (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

Die Stellung des Fruchtgenussberechtigten Dritten gegenüber nähert sich der Position eines Eigentümers an. Der Fruchtnießer darf die dienstbare Sache zum Beispiel auch vermieten. Dem Fruchtnießer stehen während der Dauer des Fruchtgenussrechtes anstelle des Eigentümers sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Bestandsverhältnis gegenüber dem Mieter zu. Ansprüche eines Mieters gegenüber dem Vermieter sind gegenüber dem Fruchtgenussberechtigten geltend zu machen, etwa die Durchführung von Erhaltungsarbeiten.

Ein Fruchtgenussberechtigter muss – sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden – neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2021/15/0008). Entscheidend ist die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich der Erbringung der Leistung. Er muss am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024). Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrechterhalten werden.

Somit ist die Übertragung der Einkunftsquelle Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers.

Nutzungsberechtigter ist in der Regel der Eigentümer der Sache. Dies waren im gegenständlichen Fall bis zum Übergabevertrag vom 4. November 2019 die Eltern der Beschwerdeführerin. Beim Fruchtgenuss innerhalb des Familienverbandes darf kein Missbrauchsgrund vorliegen, die Verträge müssen fremdüblich und nach außen hin klar erkennbar sein. Insbesondere bei der Übertragung des Fruchtgenusses auf minderjährige Kinder ist darauf zu achten, dass diese eine unwiderrufliche Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle erhalten (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166). Die bloße Aufrechterhaltung eines Mietvertrages ist keine Eigeninitiative (vgl. VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146). Auch an minderjährigen Fruchtgenussberechtigten können Einkünfte somit nur zugerechnet werden, wenn sie uneingeschränkt und frei (völlig frei und unabhängig von den wirtschaftlichen Interessen ihrer Eltern) über die Nutzung der mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Sache verfügen können.

Wie im Sachverhalt festgestellt, war die verfahrensgegenständliche Wohnung beginnend ab 1. Februar 2018 befristet mit 5 Jahren (Ende 31. Jänner 2023) vermietet. Dieses befristete Mietverhältnis ist auf die Eltern der Beschwerdeführerin mit Erwerb der Wohnung (Kaufvertrag vom 29. November 2018) übergegangen. Daraus folgt zweifellos, dass der Mietvertrag keineswegs auf einer Eigeninitiative der Beschwerdeführerin beruht, sondern von dieser lediglich ein bereits bestehender Mietvertrag aufrechterhalten wurde. Damit war aber der Beschwerdeführerin die Möglichkeit genommen, die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen zu gestalten. Die Beschwerdeführerin hatte somit keine wirtschaftliche

Dispositionsbefugnis über das Mietobjekt welches sie selbst oder durch einen gesetzlichen Vertreter hätte ausüben können. Damit fehlt es an der für die Einkünftezurechnung erforderlichen Eigeninitiative.

Ergänzend wird angemerkt, dass aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses die Ernsthaftigkeit der Regelungen in der Vereinbarung vom 10. Jänner 2019 zu bezweifeln ist. Unstrittig ist, dass diese Vereinbarung weder pflegschaftsgerichtlich genehmigt noch grundbücherlich einverleibt wurde. Mangels Verbücherung bestand kein dingliches Fruchtgenussrecht und damit keine rechtlich abgesicherte Position der minderjährigen Beschwerdeführerin.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führt zu dem Schluss, dass im gegenständlichen Fall insgesamt keine Gründe ersichtlich waren, die die Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung vom 10. Jänner 2019 für Zwecke der Einkünftezurechnung gerechtfertigt hätten. Die Erlassung des Bescheides gemäß § 92 Abs. 1 BAO betreffend Nichtfestsetzung der Einkommensteuer 2019 durch die belangte Behörde ist daher zu Recht erfolgt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes steht im Einklang mit der dazu vom Verwaltungsgerichtshof ergangenen Judikatur. Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich.

Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 15. Mai 2025