



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Susanne Feichtenschlager, Dr. Barbara Postl und Leopold Pichlbauer über die Berufung des BW, nunmehr vertreten durch Steuerberatungskanzlei STB, vom 13. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching, vertreten durch Hofrätin Dr. Christa Scharf, vom 15. April 2011 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2009 nach den am 15. Februar 2012 und am 23. Mai 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde erster Instanz führte beim Steuersubjekt G g und Mitbesitzer eine **Betriebsprüfung** durch. Die berufsrelevante Feststellung wurde im Punkt 1. des Besprechungsprogrammes vom 25. Jänner 2011 festgehalten:

*„Nichtanerkennung der Einräumung des Zuwendungsfruchtgenusses an die Kinder
Sachverhalt:*

Hr. G g sen., (nachfolgend Vermieter) geboren am 1234, ist alleiniger grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ xx, Katastralgemeinde X, bestehend aus dem Grundstück

1855/1, welche infolge Grundstücksteilung bzw. -vereinigung sowie Ab- und Zuschreibungen entstand, mit der Grundstücksadresse Adr, die er mit 16.7.2002 (It. Mietvertrag) an die Fa. A KG (nachfolgend Mieterin), Zweigniederlassung S, A Straße 1, 9999 S vermietet.

Wesentliche Inhalte dieses Mietvertrages vom 16.7.2002:

Lt. Mietvertrag ist die Mieterin berechtigt auf der gemieteten Fläche ein Verkaufsgeschäft samt Parkplätzen nach ihren Wünschen und Plänen in Form eines Superädifikates zu errichten. Der Vermieter verzichtet lt. Vertrag ausdrücklich auf sein Kündigungsrecht bis zum 30.4.2042. Die von der Mieterin durchgeführten Investitionen gehen nach Beendigung des Mietverhältnisses ohne Anspruch auf Herstellung des ursprünglichen Zustandes entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über.

Die Mieterin trägt die Kosten für Grund- und Vermögenssteuer für das Superädifikat. Der Vermieter räumt der Mieterin ein Vormietrecht bezüglich der von der Mieterin gemieteten Liegenschaft ein; weiters räumt der Vermieter der Mieterin das Vorkaufsrecht sowie das Bestandrecht bis zur Beendigung des Mietverhältnisses für die genannte Liegenschaft ein und erteilt er die Zustimmung, diese Rechte ins Grundbuch einverleiben zu lassen.

Wesentliche Inhalte der Einverleibungsurkunde vom 25.5.2004:

Mit der Einverleibungsurkunde vom 25.5.2004, welche zwischen Hrn. g G sen. geboren am 1234, als "vermietende Partei", und der Firma A Kommanditgesellschaft Zweigniederlassung S, als "mietende Partei", abgeschlossen wurde, wurde beantragt, das Bestandrecht und das Vorkaufsrecht, welches im Mietvertrag vom 16.7.2002 vereinbart wurde, zu verbüchern.

Mit 17.6.2004 wurden diese beiden Rechte vom BG B in das Grundbuch eingetragen.

Mit 22. Jänner 2003 (eingelangt) wurde beim Finanzamt B mit Fragebogen Verf. 16 die Aufnahme der "G und Mitbesitzer" beantragt, wobei als Beteiligte die fünf minderjährigen Kinder angeführt wurden. Bis dato wurden die Einkünfte aus der Grundstücksvermietung seit dem Jahr 2002 zu je einem Fünftel bei den minderjährigen Kindern versteuert.

Mit 27. Mai 2010 wurde von Hrn. g G sen. und dessen Ehegattin Fr. M G beim Bezirksgericht B um pflegschaftsgerichtliche Genehmigung einer Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung (Notariatsakt vom 14.05.2010) angesucht.

Inhalt des Ansuchens:

„Ich, g G sen., bin alleiniger grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZxx KG X mit dem Gstk. 1855/1. Diese Liegenschaft habe ich mit Mietvertrag vom 16.7.2002 an die A KG in Bestand gegeben. Ich, g G sen., habe bereits mit mündlicher und konkludenter Vereinbarung mit Wirkung 1.7.2002 an dieser Liegenschaft meinen fünf Kindern (alle fünf Kinder sind im Jahr 2002 noch minderjährig) zur Absicherung deren Versorgung ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht eingeräumt, welches mit dem vorliegenden Vertrag nunmehr schriftlich dokumentiert wird. Dieses Fruchtgenussrecht ist auf unbestimmte Zeit eingeräumt, wobei ich

während einer zehnjährigen Vertragsdauer auf eine Aufkündigung meinerseits verzichtet habe. An Aufwendungen sind lediglich die jährliche Grundsteuer und die Umsatzsteuer von der Vermieterseite zu entrichten. Sonstige Aufwendungen sind derzeit nicht vorhanden und auch in Zukunft in äußerst geringer Höhe zu erwarten."

Am 12.5.2010 erfolgte eine telefonische Prüfungsanmeldung bei der steuerlichen Vertretung Mag. stb WP u. STB GmbH, 8888 B. Die Unterzeichnung des Prüfungsauftrages erfolgte am 26.5.2010.

Die Mieten werden auf das Kto. 77777 bei der Allg. Spk. OÖ von der Mieterin einbezahlt. Lt. vorgelegter Kontoauszüge, welche im Vorhalt vom 12.8.2010 angefordert wurden, lautet die Kontobezeichnung dieses Kontos in den einzelnen Jahren wie folgt:

Konto-Auszug Nr. 001 v. 6.9.2002

Mietgemeinschaft A, R 10, 7777 K

Konto-Auszug Nr. 003 v. 16.1.2004

g G und M G , Mietgemeinschaft A, R 10,7777 K

Konto-Auszug Nr. 002 v. 17.01.2005

g G und M G, Mietgemeinschaft A, R 10, 7777 K

Konto-Auszug Nr. 019/2006 - G & Mitbesitzer

Konto-Auszug Nr. 003/2007 - G & Mitbesitzer

Konto-Auszug Nr. 007/2008 - G & Mitbesitzer

Die Grundsteuer B für die Liegenschaft EZ xx, Gstk. 1855/1 wurde von der Gemeinde X aufgrund der Neueröffnung der EW-AZ 123456 vom Finanzamt B, Bewertungssteile, für die Jahre 2008, 2009 und 2010 aufgerollt und vorgeschrieben lt. Grundsteuerbescheid vom 15.4.2010. Beahlt wurde diese Grundsteuer am 17.5.2010 vom Konto G & Mitbesitzer. Der jährliche Betrag beträgt 240,75 €.

Das Grstk. 2222/1 umfasst 9.083 m². Diese 9.083 m² waren zuvor in dem Einheitswertakt mit dem EW-AZ 444444 erfasst. Die Verschreibung der Grundsteuer von der Gemeinde X für das EW-AZ 555555 erfolgte an Hrn. g G sen. Dies bedeutet, dass Hr. G g sen. für 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 die Grundsteuer bezahlt hat.

Rechtliche Beurteilung:

1) Verträge zwischen nahen Angehörigen

Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen sind - unabhängig von deren zivil rechtlicher Gültigkeit -, dass sie Publizitätswirkung haben, das heißt nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14.10.2010 wurde unter Ad4) ausgeführt, dass der

schriftliche Entwurf des Fruchtgenussvertrages bereits im Jahr 2002 im Notariat B durch den Notar Dr. H erstellt worden sei.

Im schriftlichen Notariatsakt vom 14.05.2010 = Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung, welcher vom Notariat Dr. H erstellt wurde, wird unter "ZWEITENS: Rechtseinräumung" ausgeführt: "Hr. G g sen. räumt seinen 5 Kindern (in nunmehriger schriftlicher Festlegung des bereits laut mündlicher und konkludenter Vereinbarung mit Wirkung zum 01.07.2002 seinen Kindern eingeräumten Rechtes) Dienstbarkeit der Fruchtnießung".

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung geht das Finanzamt davon aus, aufgrund obiger Ausführungen, dass es 2002 noch keinen schriftlichen Fruchtgenussvertrag gab.

Es ist daher vorweg zu prüfen, ob die zwischen dem Vermieter und seinen fünf minderjährigen Kindern mündlich geschlossene Fruchtgenussvereinbarung den Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Es wird zwar im Jahr 2010 im Schreiben an das Bezirksgericht B vom Fruchtgenussbesteller angegeben, dass das Fruchtgenussrecht auf unbestimmte Zeit eingeräumt und auf eine Aufkündigung während einer zehnjährigen Vertragsdauer seitens des Fruchtgenussbestellers verzichtet wurde. Gerade nur mündlich geschlossene Vereinbarungen, die überdies sowohl gegenüber dem Pflegschaftsgericht als auch gegenüber der Finanzbehörde nicht offen gelegt wurden, erfüllen nicht die Anforderungen, die zur steuerlichen Anerkennung für Verträge zwischen Angehörigen gefordert werden, denn die wesentlichen Vertragsgrundlagen sind eben nicht eindeutig und klar nachvollziehbar und ist die Vereinbarung nicht ausreichend nach außen bekannt gegeben worden. Ebenso wenig kann dadurch die für eine gewisse Dauer (mindestens 10 Jahre) abgesicherte Position der Fruchtgenussberechtigten, die Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte an die Fruchtgenussberechtigten ist, nachträglich nachgewiesen werden.

Die zwischen dem Vermieter als Fruchtgenussbesteller und seinen fünf minderjährigen Kindern im Jahr 2002 nur mündlich abgeschlossene Fruchtgenussvereinbarung erfüllt daher nicht die Voraussetzungen, die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden. Die Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft sind schon aus diesem Grund dem Vermieter (=grundbücherlichen Eigentümer) der Liegenschaft Herrn g G sen. allein zuzurechnen. (UFS RV/0083-S/09 v. 23.02.2010)

2) Voraussetzungen für die Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussvertrag

Der Verwaltungsgerichtshof hat für die Fruchtnießung an einer Liegenschaft, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandsobjekt), folgende zwingend erforderliche Voraussetzungen aufgestellt für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtniesser:

a) dass (neue) Bestandszinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtniesser trifft,

bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen; dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist,

b) dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und

c) Tragung der Lasten im Zusammenhang mit dem Mietobjekt.

zu a) Sowohl beim Mietvertrag vom 16.07.2002 als auch bei der Einverleibungsurkunde vom 25.05.2004 tritt Hr. G g sen. als Vermieter gegenüber der Mieterin auf. In beiden Verträgen findet sich kein Hinweis, dass Hr. G g sen. als Vertreter oder Bevollmächtigter der "G g u. Mitbesitzer" auftritt.

In der Einverleibungsurkunde vom 25.5.2004 wurde unter 9. folgendes angeführt:

"Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform; dies gilt auch für das Abgehen von Schriftformerfordernis. Mündliche Nebenabreden bestehen nicht."

Im Jahr 2002 waren die 5 Kinder, welche die Fruchtnießer sind, alle minderjährig.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14.10.2010 wurde unter Ad3) ausgeführt, dass der Mietvertrag vom 16.7.2002 von Hrn. G g sen. in seiner Funktion als gesetzlicher Vertreter abgeschlossen wurde. Weiters wird ausgeführt, dass die Gesellschaft G & Mitbesitzer gegenüber der Mieterin mehrmals als Vertragspartner aufgetreten ist.

Als Nachweis wurden ua. 2 Dauerrechnungen (v. 23.8.2005 u. 22.03.2010) als Anlagen (J, L) beigelegt. Es wurde diesem Vorhalt auch die Anlage K beigelegt, aus der hervorgeht, dass die Mieterin aufgrund der Indexanpassung ein Schreiben (v. 20.04.2010) verfasste, welches Hrn. g G, R 10, 7777 K als Empfänger nennt.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung geht das Finanzamt davon aus, dass der Fruchtgenussbesteller im Prüfungszeitraum weiterhin als Vermieter gegenüber der Mieterin auftrat, da keine geeigneten Nachweise vorgelegt werden konnten, die das Finanzamt zu einer anderen Beurteilung veranlassen.

zu b) Es wird betreffend dem Konto auf die Ausführungen, welche unter "Sachverhalt" angeführt wurden, verwiesen.

Selbst wenn Hr. G g sen. für dieses Konto keine Verfügungsberechtigung bzw.

Zeichnungsberechtigung hatte, welches aus der Sicht des Finanzamtes nicht vollständig geklärt ist, da die aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 14.10.2010 unter Ad1)

angeführten und vorgelegten Unterlagen nicht vollständig ausschließen, dass Hr. G g sen. bei Eröffnung des Kontos nicht doch zeichnungs- und verfügungsberechtigt gewesen ist, ändert dies nichts an der Nichtanerkennung der Fruchtgenussbestellung, da die beiden anderen Voraussetzungen (vor allem a und c) nicht erfüllt wurden.

zu c) Im Antrag vom 26.05.2010 auf pflegschaftsrechtliche Genehmigung der Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung wird ua. ausgeführt:

"An Aufwendungen sind lediglich die jährliche Grundsteuer und die 20 %ige Umsatzsteuer von der Vermieterseite zu entrichten. Sonstige Aufwendungen, die ansonsten den Fruchtnießer auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen treffen würden, sind derzeit nicht vorhanden und in Zukunft in äußerst geringer Höhe zu erwarten."

Die Umsatzsteuer wurde von dem im "Sachverhalt" angeführten Konto bezahlt.

Betreffend Grundsteuer wird auf die Ausführungen, welche unter "Sachverhalt" angeführt wurden, verwiesen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung geht das Finanzamt B davon aus, dass die Fruchtnießer die Grundsteuer für die vermietete Liegenschaft für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 nicht bezahlt haben, sondern Hr. G g sen.

3) Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussvertrag - Einflussnahme auf Einkünfteerzielung

Essentielle Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften aus einer Fruchtgenusseinräumung an den Fruchtgenussberechtigten ist, dass er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet und er die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussgegenstand trägt.

Im vorliegenden Fall ist Gegenstand der Fruchtgenusseinräumung ein unbebautes Grundstück, das dauervermietet ist und der Mieter eine abgesicherte Position in der Weise hat, dass ein Kündigungsverzicht seitens des Vermieters (Grundeigentümers) bis zum Jahr 2042 besteht; das Bestandsrecht gem. Mietvertrag bis zum Jahr 2042 verbüchert ist, und der Mieter ein verbüchertes Vorkaufsrecht hinsichtlich der vermieteten Liegenschaft hat.

Aufgrund dieser Umstände fehlen dem Fruchtgenussberechtigten jedwede Dispositionsmöglichkeiten über die Einkunftsquelle und kann er in keiner Weise (jedenfalls nicht bis zum Jahr 2042) auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen; und er hat auch kein Verlustrisiko zu tragen, denn die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an ihn erfolgte unentgeltlich und fallen außer der Grundsteuer und der Umsatzsteuer keine Aufwendungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft an. Die Einkünfte aus der Vermietung sind daher, unabhängig von der steuerlichen Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung dem Grunde nach, weiterhin allein dem Eigentümer und Vermieter der Liegenschaft zuzurechnen."

In der Folge wurden mit den **Bescheiden** vom 15. April 2011 jeweils die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 bis 2009 wiederaufgenommen und die Einnahmen bzw. Einkünfte aus Vermietung der Liegenschaft an die A KG dem Berufungswerber zugerechnet.

Dagegen richtet sich die **Berufung** vom 13. Mai 2011. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Schriftlichkeit der geschlossenen Genussvereinbarung nicht unbedingt notwendig sei.

Ein schriftlicher Vertragsentwurf des Notariats Dr. Josef H habe seit 2002 bestanden und sei im Jahr 2010 unterfertigt worden. Es werde auf den Artikel von Dr. Reinhold Beiser in der SWK 06/2011, Seite 299 ff verwiesen. In diesem werde die Gleichbehandlung einer fremdüblichen Vermietung zwischen nahen Angehörigen behandelt und dargelegt, dass der Gleichheitssatz eine Diskriminierung auf Grund der Familienbande verbieten würde. Das Angehörigkeitsverhältnis stelle keinen sachlich gerechtfertigten Grund dar, Verträge steuerlich nicht anzuerkennen bzw. die Vertragsfreiheit auf das zwischen Fremden "übliche" einzuschränken. Weiters werde angeführt, dass die tatsächliche Umsetzung von Verträgen für die steuerrechtliche Anerkennung unter Familienangehörigen ebenso notwendig sei wie unter Familienfremden. Würden Verträge zwischen Familienangehörigen tatsächlich gelebt und vollzogen, seien sie ebenso wie zwischen Familienfremden anzuerkennen. Es sei nicht richtig, dass die Vereinbarung nur mündlich geschlossen worden sei. Die gegenständliche Vereinbarung über das Fruchtgenussrecht sei schriftlich festgehalten worden, dazu existiere auch ein Entwurf des Notars, lediglich sei dieser Entwurf auf Grund noch festzulegender rechtlicher Rahmenbedingungen noch nicht unterfertigt worden. Die wesentlichen Vertragsinhalte des Vertragsentwurfes würden jedoch in keinsten Weise von den tatsächlichen und auch "gelebten", sowie auch nach außen hin zur Kenntnis gebrachten Verhältnisse abweichen. Im Eröffnungsfragebogen sei gegenüber der Finanzverwaltung eindeutig bekannt gegeben worden, dass die Einkünfte nicht dem Berufungswerber, sondern seinen fünf Kindern zufließen würden. Die Zahlungen der Mieterin seien von Anfang an auf ein eigenes Konto der Vermietergemeinschaft geflossen. Von dort seien die überschüssigen Beträge in Lebensversicherungen bzw. auf ein Wertpapierdepot übertragen worden, welche auf den Namen der Kinder des Berufungswerbers lauten würden. Es sei somit nachgewiesen, dass die Beträge von Anfang an nicht dem Berufungswerber, sondern seinen fünf Kindern zugeflossen seien.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass der Fruchtgenussbesteller im Prüfungszeitraum weiterhin als Vermieter gegenüber der Mieterin aufgetreten sei. Dies sei falsch, da die Mieten auf ein Bankkonto mit der Kontenbezeichnung "G und Mitbesitzer" von der Mieterin überwiesen worden seien. Somit sei schlüssig nachgewiesen, dass die Mieterin verständigt worden sein müsse. Betreffend der Einverleibungsurkunde vom 25. Mai 2004, in der der Berufungswerber auftrete, müsse gesagt werden, dass das gegenständliche Vorkaufsrecht nur vom zivilrechtlichen Eigentümer eingeräumt werden könne, das heißt, es dürfe nur der Berufungswerber diesen Vertrag unterfertigen. Aus dem Anlagenkonvolut J und K der Beilagen der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2010 sei eindeutig ersichtlich, dass Herr G jun. mit der Firma A in Kontakt gestanden sei und das Schreiben nur an ihn gerichtet sein könne. Es trete also nicht der Fruchtgenussbesteller als Vermieter gegenüber der Mieterin auf.

Gem. Punkt zweitens der Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung würden die Kosten die Dienstbarkeitsnehmer gem. der §§ 512 und 513 ABGB tragen, also alle Lasten, welche zur Zeit der bewilligten Fruchtnießung mit der dienstbaren Sache verbunden wären, wie zB die Steuern und Abgaben. Wie aus den der Finanzbehörde vorgelegten Belegen eindeutig und zweifelsfrei ersichtlich sei, seien die Kosten nicht nur vertraglich, sondern auch tatsächlich von den Fruchtnießern getragen worden. Die Überweisungen der Umsatzsteuer, Verwaltungskosten, Steuerberatungskosten seien ausschließlich vom Bankkonto der Dienstbarkeitsnehmer erfolgt. Betreffend Bezahlung der Grundsteuer an die Gemeinde X werde auf die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2010 verwiesen. Die Neubewertung des betreffenden Grundstückes durch das Finanzamt sei erst im Jahr 2010 durchgeführt worden, sodass auch die Grundsteuer erstmals im Jahr 2010 von der Gemeinde X vorgeschrieben worden sei. Auch in diesem Punkt könne sich der Berufungswerber nicht den Feststellungen des Prüfers anschließen. Es handle sich wiederum nur um eine Annahme, dass die Grundsteuer vom Berufungswerber für 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 bezahlt worden sei. Diese Annahme sei falsch. Die vorgeschriebene aufgerollte Grundsteuer ab 2008 sei von der Mietgemeinschaft G und Mitbesitzer bezahlt worden.

Gem. einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 1993, 92/15/0024, sei auch dem bloß obligatorisch berechtigten Fruchtnießer die Einkunftsquelle zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit erhalte, über die Einkunftsquelle nach eigenen Intensionen maßgeblich zu disponieren. Die Dispositionsmöglichkeiten könnten sein, dass der Nutzungsberechtigte am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intensionen gestalte, zB durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte. Im Mietvertrag sei nur ein Kündigungsverzicht seitens des Vermieters bis zum Jahr 2042 eingeräumt worden, von einem Kündigungsverzicht des Mieters sei nirgendwo die Rede. Das bedeute also für den Vermieter, dass vom Mieter das Mietverhältnis jederzeit gekündigt bzw. beendet werden könne. Es sei also de facto ein Verlustrisiko vorhanden. Weiters sei auch die Nutzungsmöglichkeit durch Erschließung neuer Einnahmen gegeben. Es gäbe in den letzten Monaten Gespräche mit der Mieterin in Bezug auf die Errichtung einer Tankstelle mit der T GmbH, welche an zahlreichen A-Standorten derzeit Tankstellen errichten würden. Diese Gespräche seien noch im Laufen und würden bei positivem Abschluss eine zusätzliche Einnahmequelle für die Gesellschaft darstellen. Im Übrigen sei erwähnt, dass den Fruchtgenussberechtigten nicht vorgeworfen werden könne, dass diese mehr Einfluss, Risiko oder dergleichen nehmen müssten, als der Fruchtgenussbesteller selbst. Auch der Fruchtgenussbesteller hätte nicht mehr Einflussnahme oder Risiko als die Fruchtgenussberechtigten gegenüber der Mieterin. Im Gegenteil, durch die

Fruchtgenussrechtsvereinbarung liegen das Unternehmerrisiko oder auch die Chancen im wirtschaftlichen Geschick und Verantwortungsbereich der Fruchtgenussberechtigten.

Auch die Zurechnung der Umsätze aus der Vermietung sei zu Unrecht erfolgt. Leistungen seien dem Unternehmer zuzurechnen, der sei im eigenen Namen erbringt. Unternehmer sei, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die Vermietung des Grundstückes durch die G g und Mitbesitzer sei eine nachhaltige Tätigkeit die der Erzielung beträchtlicher Einnahmen diene. Die Fruchtnießer hätten somit eine berufliche Tätigkeit ausgeübt. Die Unternehmerfähigkeit hänge nicht von einem zivilrechtlichen Status ab, sie könne daher unabhängig von der Geschäftsfähigkeit von Personen bestehen. Im Falle einer gesetzlichen Vertretung sei Unternehmer der Vertretene, somit die Gemeinschaft der Fruchtnießer. Die nunmehr volljährigen Kinder des Berufungswerbers würden die Gemeinschaft auch selbständig vertreten. Die noch minderjährigen Kinder würden durch die Mutter vertreten. Die Gemeinschaft der Fruchtnießer sei als Unternehmerin anzusehen. Für die Zurechnung der Leistungen komme es darauf an, ob die Leistungen im Namen von g G jun. und seinen Geschwistern erbracht worden seien. Die Dauermietrechnungen an die Firma A KG würden von G g und Mitbesitzer ausgestellt. Auch die darin angegebene UID Nummer sei auf die Steuernummer der Vermietergemeinschaft ausgestellt. Die Gemeinschaft trete auch gegenüber der A KG als Vertragspartner auf.

In den jährlichen Überschussrechnungen der G g und Mitbesitzer seien Verwaltungskosten als Werbungskosten geltend gemacht worden. Die Finanzbehörde habe die steuerliche Anerkennung dieser Verwaltungskosten mit dem Hinweis auf nicht erfüllte Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht anerkannt. Die Verwaltungskosten seien von der G Installationen GmbH bzw. der G Holding GmbH verrechnet worden. Die entsprechenden Arbeiten Tätigkeiten etc. könnten natürlich nicht von der Gesellschaft selbst erbracht werden, sondern seien von den Vertretern – also von natürlichen Personen, sprich den Geschäftsführen – zu erbringen. Einerseits werde von der Finanzbehörde schon von einem gewissen Ausmaß an Arbeiten bzw. Leistungen ausgegangen bzw. gesprochen, andererseits würden dann infolge die Darlegungen des Berufungswerbers bzw. der Berufungswerber als absolut nicht fremdüblich vom Tisch gewischt und die geltend gemachten Werbungskosten zur Gänze nicht anerkannt. Die Fruchtgenussberechtigten würden stets mit den durch sie verursachten Kosten belastet, auch dieser Umstand spreche für die steuerliche Anerkennung dieser Fruchtgenussvereinbarung.

Es werde daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Neuveranlagung aufgrund der eingereichten Steuererklärungen beantragt. Bei Nichtstattgabe werde die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat des UFS beantragt.

Mit **Bericht vom 2. November 2011** wurden die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 15. Februar 2012 abgehaltenen ersten **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde seitens des Vertreters des Bw. im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt, ergänzend wurde ausgeführt, dass der Fruchtgenussvertrag konkludent zustande gekommen sei. Sämtliche Zahlungen seien an die Kinder gegangen, die mit Volljährigkeit darüber verfügen konnten. Bei einer Indexanpassung seien nachweislich die Miteigentümer der Mieterin gegenüber aufgetreten. Für die Erstellung der Abgabenerklärungen sei die G Installationen GmbH verantwortlich gewesen, im Konkreten Frau Zeugin1. Der bei der mündlichen Verhandlung anwesende Sohn des Bw. g G gab bekannt, dass er nicht sagen könne, wer die Abgabenerklärungen unterzeichnet habe, er selbst jedenfalls nicht.

In der mündlichen Verhandlung wurden die Beweisanträge gestellt, folgende Personen als Zeugen einzuvernehmen: Notar Dr. H, Zeuge2, Zeugin1 und M G. Zwecks Einholung dieser Beweise wurde die Verhandlung vertagt.

Die spezifizierten **Beweisanträge** führten zu folgenden Ergebnissen: **Notar Dr. H** gab schriftlich bekannt, dass die Familie G erstmals durch deren damaligen Steuerberater am 17. Juni 2002 zwecks Fruchtgenussvereinbarung telefonisch mit ihm Kontakt aufgenommen hätte. Der geplante Zeitpunkt der Einräumung sollte der 1. Juli 2002 sein. Am 28. August 2002 habe der Notar je eine Vertragsentwurf dem Bw. und dessen steuerlichen Vertreter übermittelt. Am 6. März 2006 sei dem steuerlichen Vertreter auf dessen Schreiben vom 3. März 2006 hin der geänderte Vertragsentwurf übermittelt worden. Die Änderung sei nötig gewesen, weil einige Kinder inzwischen volljährig geworden seien und ein zehnjähriger Kündigungsverzicht des Bw. vorgesehen worden sei. Der Letztentwurf sei postalisch am 16. Februar 2010 übermittelt und am 14. Mai 2010 in der Kanzlei des Notars unterfertigt worden.

Der Zeuge Zeuge2 gab per mail vom 12. März 2012 bekannt, dass er in der Zeit von Juni 2007 bis 2011 in der Zweigniederlassung der A KG in S tätig gewesen sei, der gegenständliche Mietvertrag sei jedoch bereits am 16. Juli 2002 unterfertigt worden. Es sei im März 2010 eine Indexanpassung des Mietzinses vorgenommen worden. Aufgrund der Tatsache, dass dem Betragstext nicht zu entnehmen sei, ob die Wertsicherungserhöhung bereits im Monat der Überschreitung oder erst im Folgemonat wirksam werde, sei es im April 2010 zu einer Nachzahlung für Oktober 2007 gekommen, die vom Zeugen freigegeben worden sei. Den Bw. habe der Zeuge zweimal, seinen Sohn Mag. g G jun. lediglich einmal persönlich getroffen, dies jedoch in einer anderen Angelegenheit. Auf die Frage, an wen er denke, wenn er nach dem Vermieter in Zusammenhang mit der Filiale in X gefragt werde, gab der Zeuge an, dass seiner Ansicht nach der Bw. der Vermieter sei.

Die Zeugin Zeugin1 gab bei der Einvernahme am 15. März 2012 an, dass der Bw. ihr Onkel sei. Sie sei seit August 2008 bei der Firma G Installationen GmbH angestellt. Für die Vermietung sei sie für die monatliche Buchhaltung, Erstellung der UVA's, Überweisungen, Indexabrechnungen und für den Schriftverkehr zuständig. Am Konto sei sie nicht zeichnungsberechtigt. Sie habe die Tätigkeit von Frau G übernommen, ihr Ansprechpartner sei Herr Mag. g G. Wer ihr bei der Übernahme der Tätigkeit ausdrücklich gesagt habe, dass die Vermietung auf die fünf Söhne laufe, könne sie nicht mehr sagen. Aber es sei ihr klar gewesen, dass es sich um eine Gemeinschaft handle. Die rechtliche Bedeutung des Begriffes „G & Mitbesitzer“ sei ihr nicht bekannt. Dass es eine Fruchtgenussvereinbarung gäbe, habe sie nicht gewusst, sie wisse auch nicht, was das rechtlich bedeuten würde.

Die Zeugin M G, Gattin des Bw., gab bei der Einvernahme am 15. März 2012 im Wesentlichen bekannt, dass der Fruchtgenussvertrag aus Zeitgründen so lange nicht unterschrieben worden sei, er sei jedoch stets gelebt worden. Es sei immer klar gewesen, dass die Miete den fünf Söhnen zufließen würde. Die Zeugin sei stets daran interessiert gewesen, dass die fünf Kinder möglichst bald lernen sollten, Verantwortung zu übernehmen und wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Theoretisch wäre es ja möglich gewesen, dass die A KG den Mietvertrag auflöse oder in Konkurs gehe. Der Bw. vermiete auch andere Grundstücke, für die es keine Fruchtgenussvereinbarung gäbe, warum genau dieses Grundstück ausgewählt worden sei, sei ihr nicht bekannt. Auf dem Konto der Mietgemeinschaft sei zunächst nur die Zeugin zeichnungsberechtigt gewesen, mit Volljährigkeit auch die Söhne. Über Vorlage der Abgabenerklärungen der Mietgemeinschaft für die Jahre 2003, 2004 und 2005 gab die Zeugin bekannt, die erste Unterschrift des Jahres 2003 sei von ihr, die zweite wisse sie nicht. Die Unterschriften für die Jahre 2004 und 2005 seien nicht von ihr, sie könnten vom Sohn g sein.

In der am 23. Mai 2012 abgehaltenen weiteren **mündlichen Verhandlung** wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. ergänzend vorgebracht, dass die Aussage des Zeugen Zeuge2 widersprüchlich sei. Es sei stets die Mietgemeinschaft gegenüber Zeuge2 aufgetreten. In Zusammenhang mit der Vermietung habe der Bw. mit dem Zeugen nie Kontakt gehabt. Die persönlichen Kontakte seien in Zusammenhang mit dem Installationsbetrieb (Gewährleistungsansprüche) gewesen. Die Aussagen seien auch mit den bereits vorgelegten Unterlagen widersprüchlich.

Auch der Bw. betonte, dass seine Firma Installationsarbeiten für die A KG in X, C und in der SC durchgeführt habe. Nur in dieser Angelegenheit habe er Kontakt mit Zeuge2 gehabt. Es habe den Mietvertrag abgeschlossen, dann habe er sich um die Sache nicht mehr gekümmert. Als Vermieter sei er nie aufgetreten. Über Vorlage der Abgabenerklärungen der Mietgemeinschaft für die Jahre 2003, 2004 und 2005 gab der Bw. bekannt, dass er diese

Erklärungen unterschrieben habe. Der Steuerberater lege ihm regelmäßig eine Vielzahl von Erklärungen vor, die er dann unterschreibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Berufungswerber ist alleiniger grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ 1158 Katastralgemeinde X. Mit Vertrag vom 16. Juli 2002 vermietete er das Grundstück an die Firma A KG. Die Mieterin ist berechtigt, auf der gemieteten Fläche ein Verkaufsgeschäft samt Parkplätzen nach ihren Wünschen und Plänen in Form eines Superädifikates zu errichten. Bis zum 31. April 2042 verzichtet der Vermieter ausdrücklich auf sein Kündigungsrecht. Weiters wurde der mietenden Partei das Vorkaufsrecht an der gesamten Liegenschaft eingeräumt. Aufgrund der zwischen dem Berufungswerber und der Firma A KG errichteten Einverleibungsurkunde vom 25. Mai 2004 erfolgte am 17. Juni 2004 die Eintragung des Bestandsrechtes und des Vorverkaufsrechtes in das Grundbuch.

Ab dem Jahr 2002 wurden die entsprechenden Einkünfte aus der Grundstücksvermietung von der "G & Mitbesitzer" gegenüber der Abgabenbehörde erklärt, wobei als Beteiligte die fünf (damals) minderjährigen Kinder angeführt wurden.

Am 12. Mai 2010 meldete der Prüfer der Abgabenbehörde erster Instanz beim steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers telefonisch die Durchführung einer Betriebsprüfung an. Der Prüfungsbeginn wurde mit 26. Mai 2010 fixiert.

Mit 27. Mai 2010 wurde vom Berufungswerber und dessen Ehegattin beim Bezirksgericht um pflegschaftsgerichtliche Genehmigung einer Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung (Notariatsakt vom 14. Mai 2010) angesucht.

Unter Punkt 2. Rechtseinräumung wurde in dieser Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung Folgendes festgehalten:

"Herr g G räumt hiermit seinen Kindern g G, geb. gggggg, t G, geb. ttttt, j G, geb. jjjjjjjj, l G, geb. lllll und d G, geb. dddddd, zur (teilweisen) Sicherung ihres gesetzlichen Unterhaltes gegenüber ihrem Vater g G und zu deren weiteren Versorgung (in nunmehriger schriftlicher Festlegung des bereits laut mündlicher und konkludenter Vereinbarung mit Wirkung zum 1.7.2002 seinen Kindern eingeräumten Rechtes) auf unbestimmte Zeit ein, die unentgeltliche und höchst persönliche (sohin nicht übertragbare) Dienstbarkeit der Fruchtgenießung gemäß den Bestimmungen des allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches, sofern in diesem Vertrag nicht etwas anderes vereinbart ist. In diesem Rahmen sind die Dienstbarkeitsnehmer insbesondere auch zur Vermietung und Verpachtung der gesamten Liegenschaft und allenfalls

auch zum Abschluss neuer Bestandverträge und allenfalls zur Änderung bestehender Bestandverträge ausschließlich berechtigt und treten hiemit die Dienstbarkeitsnehmer als Fruchtnießer in alle sich aus dem obigen Mietvertrag ergebenden Rechte und Pflichten anstelle des Dienstbarkeitsgebers auf die Dauer dieser Fruchtgenussrechtseinräumung vollinhaltlich ein und erklären die ausdrückliche Vertragsannahme dieser Fruchtgenussrechtseinräumung."

Der Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer geschlossen mit einer für alle Vertragsteile geltenden 3-monatigen Kündigungsfrist. Der Berufungswerber verzichtete ausdrücklich darauf, diese Fruchtgenussrechtseinräumung vor dem 30.6.2012, sohin während einer 10-jährigen Vertragsdauer aufzukündigen. Schließlich wurde unter Punkt 4. festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme des Fruchtgenussobjektes samt Last, Vorteil, Nutzen und Gefahr bereits aufgrund mündlicher Vereinbarung mit Wirkung vom 1. Juli 2002 erfolgt sei.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 20. September 2010 wurde die notarielle Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung vom 14. Mai 2010 in der Pflugschaftssache der minderjährigen I G, geb. am IIIII und d G, geb. am dddddd, pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Rechtliche Beurteilung:

Ein Fruchtnießer kann (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG beziehen, und zwar auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss, um den es im Berufungsfall allein geht. Voraussetzung ist allerdings, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. 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 ihn zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung, die einkommensteuerrechtlich unbeachtlich bleibt, sofern nicht Sondertatbestände Platz greifen. Wird jemandem jedoch eine Einkunftsquelle übertragen, dann sind ihm die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es ohne Belang ist, wie und warum ihm die Einkunftsquelle übertragen wurde. Es sind somit auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die dem Steuerpflichtigen freiwillig oder in Erfüllung einer Unterhaltspflicht bzw. unentgeltlich überlassen wurden, ihm als den Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen.

Eine Einkunftsquelle kann nun nicht nur durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, welche die Erzielung von Einkünften ermöglichen, überlassen werden, sondern auch in der Weise, dass der (wirtschaftliche) Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung verzichtet und sie einem anderen überlässt, wie dies zB eben bei einer Fruchtnießung der Fall sein kann. Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung kann allerdings nicht schon dann die Rede sein, wenn der Eigentümer dem Fruchtnießer einzig und

allein die Einkünfte überlässt, die Dispositionen zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst trifft. Die Einkunftsquelle kann erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftszielung Einfluss nehmen kann, indem er – zB durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte Kraft eigenen Rechtes oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte – am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intensionen gestaltet. Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509 ff ABGB) an einem Bestandobjekt entspricht daher grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechtes an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt allerdings nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen Verhältnisse den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden. Für die Fruchtnießung an einer Liegenschaft, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet dies, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat. Bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen, dass (neue) Bestandszinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Ansprechpartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß der §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt.

Die Übertragung einer Einkunftsquelle setzt daher zwei Dinge voraus, nämlich das **Vorliegen eines rechtsgültigen Fruchtgenussvertrages** und die **tatsächliche Durchführung** dieses Vertrages.

Gemäß § 154 Abs. 3 ABGB bedürfen Vertretungshandlungen und Einwilligungen eines Elternteils in Vermögensangelegenheiten eines minderjährigen Kindes zu ihrer Rechtswirksamkeit der Zustimmung des anderen Elternteiles und der Genehmigung des Gerichtes, sofern die Vermögensangelegenheit nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehört. Unter dieser Voraussetzung gehören dazu besonders die Veräußerung oder Belastung von Liegenschaften, die Gründung, der Erwerb, die Umwandlung, Veräußerung oder Auflösung sowie die Änderung des Gegenstandes eines Unternehmens, der Eintritt in eine oder die Umwandlung einer Gesellschaft oder Genossenschaft, der Verzicht auf ein Erbrecht, die unbedingte Annahme oder die Ausschlagung einer Erbschaft, die Annahme einer mit Belastungen verbundenen Schenkung oder die Ablehnung eines Schenkungsanbotes, die Anlegung von Geld mit Ausnahme der in den §§ 230a und 230b geregelten Arten sowie die Erhebung einer Klage und alle verfahrensrechtlichen Verfügungen, die den Verfahrensgegenstand an sich betreffen. Dies gilt nicht für die Entgegennahme von Willenserklärungen und Zustellstücken.

Zum (angeblichen) – schriftlich jedenfalls nicht dokumentierten - Zeitpunkt des Abschlusses der gegenständlichen Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung am 1. Juli 2002 waren alle fünf Söhne des Berufungswerbers minderjährig. Für die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich. Diese wurde zu diesem Zeitpunkt nicht eingeholt.

§ 116 BAO lautet:

"(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von den Abgabenbehörden im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in den gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war."

Da der Berufungswerber hinsichtlich des gegenständlichen Fruchtgenussrechtsvertrages für den berufsrelevanten Zeitraum keine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung eingeholt hat, hat der UFS diese Frage als Vorfrage im Sinne des § 116 BAO eigenständig zu beurteilen, da von dieser Frage abhängt, ob ein rechtswirksamer Vertrag zustande gekommen ist und ob daher die Einkünfte den minderjährigen Söhnen des Berufungswerbers oder dem Berufungswerber zuzurechnen sind.

Im Zusammenhang mit der gegenständlichen Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung schließt sich der Senat den Ausführungen des Bezirksgerichtes vom 20. September 2010 an, wonach die minderjährigen Kinder durch den Notariatsakt zur Fruchtgenussberechtigten werden, die auch bereits in mehreren Jahren ein nicht unbeträchtliches Vermögen dadurch angehäuft haben. Der vorliegende Vertrag war daher ausschließlich zu Gunsten der Minderjährigen und wurde daher auch am 20. September 2010 pflegschaftsbehördlich genehmigt. Es ist also anzunehmen, dass der gegenständliche Vertrag auch bereits am 1. Juli 2002 pflegschaftsgerichtlich genehmigt worden wäre. Grundsätzlich ist daher von einem gültigen Fruchtgenussrechtsvertrag auszugehen.

Die weitere Frage gilt der tatsächlichen Durchführung dieses Vertrages. Der Verwaltungsgerichtshof hat mehrfach ausgesprochen, dass entscheidend im Zusammenhang mit der Übertragung einer Einkunftsquelle nicht die Überlassung allein der Einkünfte ist, sondern die Frage, wer die Disposition zur Erzielung der Einkünfte zu treffen in der Lage ist. Eine Einkunftsquelle kann immer erst dann als überlassen gelten, wenn der

Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann. Der Fruchtgenussberechtigte muss auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt (allenfalls durch einen Bevollmächtigten) und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestaltet. Der Mietvertrag mit der A KG wurde am 16. Juli 2002 abgeschlossen. Als Vermieter trat der Berufungswerber auf. Im Ansuchen um pflegschaftsbehördliche Genehmigung der Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung vom 27. Mai 2010 wurde vom Bw. ausdrücklich festgehalten: „Diese Liegenschaft **habe ich** mit Mietvertrag vom 16.7.2002 an die A KG in Bestand gegeben.“ Wenn den minderjährigen Kindern tatsächlich bereits am 1.7.2002 das Fruchtgenussrecht eingeräumt worden wäre – wie dies vom Bw. behauptet wird –, ist die Aussage vom 27. Mai 2010 falsch. Der Mietvertrag hätte dann nämlich von den minderjährigen Kindern, vertreten durch einen gesetzlichen Vertreter, abgeschlossen werden müssen. Die Einverleibungsurkunde zu diesem Mietvertrag wurde am 25. Mai 2004 verfasst. Als Vermieter trat der Berufungswerber auf.

Der Mietvertrag enthält einen Kündigungsverzicht bis 30. April 2042. Bis dahin können die Fruchtniesser jedenfalls keinen Einfluss auf die Vertragsgestaltung nehmen. Demgegenüber enthält die Fruchtgenussrechtseinräumungsvereinbarung vom 14. Mai 2010 einen Kündigungsverzicht für den Berufungswerber lediglich bis 30. Juni 2012. Das bedeutet, dass der Bw dem Mieter gegenüber eine deutlich längere Verpflichtung eingegangen ist als gegenüber den Fruchtgenussberechtigten. Es ist richtig, dass die Mieterin keinen Kündigungsverzicht abgegeben hat. Allerdings ist nicht anzunehmen, dass sie von sich aus den Vertrag kündigt, da sie auf eigene Kosten ein Superädifikat errichtet hat, das bei Auflösung des Mietvertrages ins Eigentum des Vermieters übergeht. Sollte die Mieterin das Vertragsverhältnis tatsächlich beenden und nicht sofort ein Nachmieter gefunden werden, würden keine Mieteinnahmen zufließen und an Aufwendungen die Grundsteuer anfallen. In Hinblick auf die bereits lukrierten Einnahmen kann in dieser Eventualität nicht „de facto ein Verlustrisiko“ gesehen werden, wie dies in der Berufung vorgebracht wird. Dies gilt auch für den von der Zeugin M G angeführten Fall, dass die Mieterin in Konkurs gehen würde. Auch eine Information des Mieters über die Einräumung des Fruchtgenusses ist offenbar nicht erfolgt. Ein diesbezügliches Schriftstück wurde nicht vorgelegt.

Für den von der berufungswerbenden Partei namhaft gemachten Zeugen Zeuge2 war der Bw. Vermieter der Liegenschaft. Es handelt sich dabei um einen persönlichen Eindruck, den der Zeuge aus den Umständen gewonnen hat. Er war ab Juni 2007 für die Filiale in X zuständig. Der Mietvertrag war bereits fünf Jahre vom Bw. unterschrieben worden. Den Bw. hat der Zeuge nur zweimal, dessen Sohn nur einmal persönlich getroffen, dies jedoch jeweils in einer anderen Angelegenheit. Für den Senat ist nicht nachvollziehbar, inwiefern die Aussage des Zeugen Zeuge2 widersprüchlich sein soll. Vielmehr deckt sie sich mit den Ausführungen des

Bw. und dessen steuerlichen Vertreters. In Zusammenhang mit dem Umstand, dass der Zeuge schriftlich einvernommen worden ist, wird auf § 173 BAO verwiesen. Absatz 1 leg.cit. normiert, dass die Aussage des Zeugen auch schriftlich eingeholt und abgegeben werden kann, wenn die Abgabenbehörde das persönliche Erscheinen des Zeugen nicht für erforderlich erachtet. Diese Entscheidung liegt im Ermessen der Behörde. Nach ho Ansicht stand die Anreise aus Kärnten und der damit verbundene Zeitaufwand nicht in Relation mit den Vorteilen einer mündlichen Zeugenaussage, zumal der Zeuge zur Wahrheitsfindung nicht viel beitragen konnte, da er mit dem gegenständlichen Mietverhältnis – abgesehen von Formaldingen wie eine Indexanpassung – kaum befasst war und sich die von ihm aufgezeigten Tatsachen mit den Berufungsausführungen decken. Überdies wird darauf hingewiesen, dass kein Rechtsanspruch auf Einvernahmen von Zeugen vor dem Senat besteht (vgl. Ritz BAO 4. Aufl., § 285, Tz 7, 2. Absatz).

Im Laufe des Verfahrens wurde vorgebracht, dass g G jun. des Öfteren für die Mietgemeinschaft aufgetreten sei. Dem ist Folgendes entgegenzuhalten: Bei der Verhandlung vor der Bezirkshauptmannschaft B am 25. März 2008 hat g G jun. nicht die g G und Mitbesitzer vertreten, sondern ist als Vertreter des Grundeigentümers, des Berufungswerbers, aufgetreten. Weiters wurde vorgebracht, Herr g G jun. sei mit der Mieterin in Kontakt getreten (Schreiben vom 21. Mai 2010), hätte Indexanpassungen urgiert und überprüft (Mailverkehr vom März/April 2010). In diesem Zusammenhang wurde offensichtlich übersehen, dass behauptet wurde, die G & Mitbesitzer hätte einen Verwaltungsvertrag abgeschlossen. Im Sinne dieses Verwaltungsvertrages würden die G Installationen GmbH bzw. die G Holding GmbH folgende Tätigkeiten verrichten: Führen der Buchhaltung inkl. monatlicher Auswertung inkl. Aufbereitung für die Gesellschafter, monatliche UVA-Anmeldungen, Vorbereitung der jährlichen Einnahmen/Ausgaben-Rechnung für den Steuerberater, Fakturierungen inkl. Indexabrechnung und Überprüfung von Indexänderungen, ELBA-Zahlungen an Finanzamt, Gemeinde, Steuerberater, Prüfung der Grundsteuerberechnung und sonstigen Steuer- bzw. Gebührenforderungen, Ansprechpartner der A KG, Bankbetreuung, Überwachung der gewerbebehördlichen Auflagen der Mieterin, Ansuchen und baurechtliche Angelegenheiten der Mieterin bzw. Nachbarn. g G jun. muss also offensichtlich für die G Installations- GmbH bzw. die G Holding GmbH aufgetreten sein. Diese Annahme wird durch den Umstand verstärkt, dass keine Bevollmächtigung aktenkundig ist, wonach Herr G g jun. berechtigt wäre, seine Brüder in der gegenständlichen Mietangelegenheit zu vertreten.

Auch die Zeugin Zeugin1 konnte den Senat nicht davon überzeugen, dass der Bw. die Einkunftsquelle tatsächlich seinen Söhnen übertragen hat. Ihr wurde zwar mitgeteilt (von wem, war der Zeugin nicht mehr rememberlich), dass die Vermietung „auf die fünf Söhne läuft“, die rechtliche Bedeutung der Begriffe „G und Mitbesitzer“ und „Fruchtgenussvereinbarung“

sind ihr jedoch unbekannt. Die Zeugin verrichtet offensichtlich jene Büro- und Buchhaltungstätigkeiten, die von ihr verlangt werden. Die diesbezüglichen rechtlichen Hintergründe sind ihr fremd.

Schließlich wurde vorgebracht, die Mietgemeinschaft hätte Einfluss auf die Gestaltung der Miete gehabt. Sie hätte Indexanpassungen durchgeführt. Aus § 4 des Mietvertrages vom 16. Juli 2002 geht hervor, dass der Mietpreis auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten monatlichen Index der Verbraucherpreise 2000 wertbezogen sei. Dort wurde auch festgehalten, dass Schwankungen bis ausschließlich 10 % nach oben und nach unten unberücksichtigt blieben. Es fehlt lediglich die Regelung, ob eine Wertsicherungserhöhung bereits im Monat der Überschreitung oder erst im Folgemonat wirksam wird. Über diese Frage liegt ein Schriftverkehr zwischen Zeuge 2 und Mag. g G. Die diesbezüglichen Schreiben sind jedoch aus dem Jahr 2010, sodass sie auf den berufsgegenständlichen Zeitraum keinen Einfluss haben. Darüber hinaus vertritt der Senat die Ansicht, dass eine Interpretation eines Punktes des Mietvertrages keine Einflussnahme auf die Gestaltung der Miete darstellt.

Der Umstand, dass der Bw. persönlich die Abgabenerklärungen der G g & Mitbesitzer jedenfalls für die Veranlagungsjahre 2003, 2004 und 2005 unterschrieben hat, rundet das Bild ab, dass das Dispositionsrecht über die Einkunftsquelle bei ihm verblieben ist und im Ergebnis den Fruchtgenussberechtigten nur die Einkünfte daraus abgetreten hat. Dies ist es auch, was die Zeugin M G bei ihrer Einvernahme sehr glaubhaft vermittelt hat: „Es war immer klar, dass die Miete unseren fünf Söhnen zufließt.“ Im Sinne der Judikatur von Verwaltungsgerichtshof und Unabhängigen Finanzsenat blieb daher der Berufungswerber selbst Zurechnungsobjekt der Einkunftsquelle und mangelt es in Anwendung der gemäß § 21 BAO gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch an der durch das Unternehmerwagnis ausgezeichneten Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes. Die Einkünfte bzw. Einnahmen aus der berufsgegenständlichen Vermietung sind daher einkommen- und umsatzsteuerlich dem Bw. zuzurechnen.

Verwaltungskosten:

In den Jahren 2004 bis 2009 wurden Verwaltungskosten als Werbungskosten verrechnet, welche von der G Installationen GmbH und der G Holding GmbH in Rechnung gestellt worden waren. Gesellschafter und Geschäftsführer beider Firmen sind G g sen. und G M jun., an der G Installationen GmbH ist weiters Frau G M sen. beteiligt. Das bedeutet, dass in diesem Punkt auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsbeziehung naher Angehöriger zu beachten ist. In der Regel fehlt es bei Angehörigenvereinbarungen an dem

zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Durch rechtliche Gestaltung können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Verträge naher Angehöriger können – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit (vgl. oben) – für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so geschlossen worden wären. Angehörigenvereinbarungen sind daher näher u.a. deswegen zu untersuchen, um eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich zu vermeiden. Damit soll eine in ihrer abgabenrechtlichen Auswirkung zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gehende willkürliche Herbeiführung oder Vortäuschung abgabenrechtlicher Wirkungen verhindert werden.

Im BP-Bericht wurde ausführlich dargelegt, dass die gegenständlichen „Verwaltungsverträge“ den Anforderungen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht standhalten. Auch im Berufungsverfahren wurden keine Unterlagen vorgelegt, aus denen ersichtlich wäre, dass die G Installationen GmbH und/oder die G Holding GmbH tatsächlich Verwaltungsarbeiten ausgeführt hätten. Offensichtlich liegt auch kein schriftlicher Vertrag vor, aus dem der detaillierte Umfang der Aufgaben hervorgeht. Es ist für den Senat außerdem nicht nachvollziehbar, dass die Verwaltungstätigkeit für eine Vermietung einem Installationsbetrieb übergeben wird. Tatsächlich wurde die Verwaltungstätigkeit jedenfalls bis Juli 2008 von der Gattin des Bw. ausgeführt. Der Senat gelangte in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass der diesbezügliche Aufwand so gering ist, dass er unter die eheliche Beistandspflicht fällt. Ab August 2008 übernahm die Angestellte Zeugin1 diese Tätigkeit. Ab dem Jahr 2008 war der Verwaltungsvertrag (angeblich) zwischen der Mietgemeinschaft und der Firma G Holding GmbH abgeschlossen. Für die Firma G Holding GmbH machte Frau Zeugin1 laut eigener Aussage nur die Lohnverrechnung. Daher ist ausgeschlossen, dass die Firma G Holding GmbH für die „Mietgemeinschaft“ (oder für den Bw) irgendwelche Verwaltungsaufgaben erledigt hat. Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage hat sich daher ein weiteres Auseinandersetzen mit dem Berufungsvorbringen erübrigt und war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 5. Juni 2012