

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7.1.2008 betreffend Einkommensteuer 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 7.2.2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer war im strittigen Jahr in B wohnhaft und in der Zeit vom 15.4. bis 31.7. in C und die restliche Zeit in D nicht selbständig beschäftigt. Für die Zeit der Beschäftigung in C beantragte er im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von Euro 15.812,45 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich im Wesentlichen um Kosten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung der von seiner Ehegattin in C erworbenen Eigentumswohnung stehen. Das Finanzamt kürzte die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung mit dem angefochtenen Bescheid auf einen Betrag von Euro 2.387,50 und führte begründend aus, dass die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung anhand der vorgelegten Unterlagen anteilig für eine maximale Wohnfläche von 55 m<sup>2</sup> und für die Dauer der doppelten Haushaltsführung ermittelt worden seien. Bemerkt werde noch, dass für Instandhaltung nur insgesamt Euro 9.274,01 an Belegen vorgelegt worden seien und diese nicht als sofortiger Aufwand berücksichtigt hätten werden können, sondern anteilig für die Dauer (alle Kosten aktiviert auf 10 Jahre und für 3 ½ Monate Nutzung) der doppelten Haushaltsführung.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird die Korrektur der Werbungskosten und der Sonderausgaben beantragt. Unter anderem bemängelt der Beschwerdeführer

die Festlegung einer maximalen Wohnfläche von 55 m<sup>2</sup> und die damit verbundene Aufwandskürzung. Die RZ 349 der Lohnsteuerrichtlinien würde keine Aliquotierung der Abschreibung innerhalb eines Wirtschaftsjahres nach tatsächlicher Benutzung der gegenständlichen Wohnung vorsehen. Somit sei die Kürzung der Aufwendungen, insbesondere der Abschreibung sowie der Betriebskosten, unzulässig erfolgt.

Auch sehe die RZ 349 der Lohnsteuerrichtlinien keine anteilmäßige Kürzung der Zinsen für die Darlehensrückzahlung vor. Die Aktivierung der angeführten diversen Instandhaltungsarbeiten sei ebenfalls grundlos erfolgt. Es handle sich bei den angeführten Aufwendungen um dringend erforderliche Reparaturmaßnahmen, welche weder den Nutzungswert noch die Nutzungsdauer der gegenständlichen Eigentumswohnung wesentlich erhöhen würden. Weiters seien Aufwendungen iSd § 13 EStG rechtswidrig einer Aktivierung unterworfen worden. Geringwertige Wirtschaftsgüter seien im Jahr der Anschaffung zur Gänze als Aufwand abzuschreiben.

Weiters seien in der Arbeitnehmerveranlagung keine Sonderausgaben erfasst worden. Eine Aufstellung der Sonderausgaben in der Höhe von € 5.027,71 werde angehängt.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass die Kosten für die doppelte Haushaltsführung für die Zeit der Beschäftigung in C auf Euro 3.288,- berichtigt werden würden. Neben Fahrtkosten in Höhe von Euro 888,- (höchstes Pendlerpauschale) würden die Wohnungskosten (inklusive Betriebskosten, etc.) mit Monatlich Euro 600,- im Schätzungsweg für eine entsprechende Mietwohnung anerkannt werden. Die Kosten für den Erwerb der Eigentumswohnung durch die Gattin, sowie deren Sanierung und die Anschaffung von Einrichtung und Gebrauchsartikel würden nicht abzugsfähige Anschaffungskosten im Zusammenhang mit dem Wohnungskauf der Gattin darstellen.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird festgehalten, dass die Berichtigung der Werbungskosten von der Abgabenbehörde mit der Berufungsvorentscheidung vom 19.06.2008 hingenommen werde. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sei (der steuerlichen Vertretung) jedoch nicht bekannt gewesen, dass eine im Veranlagungsjahr angeschaffte Eigentumswohnung vermietet worden sei. Mit den nun beigeestellten Unterlagen sei eine Überschussrechnung erstellt worden, aus welcher sich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - € 13.241,98 für den Berufungswerber ergeben würden. Aufgrund des dargestellten Sachverhalts werde höflich um positive Berufungserledigung und um Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - € 13.241,98 ersucht.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin den Beschwerdeführer bezüglich der im Vorlageantrag erstmalig angegebenen Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung (- € 13.241,98) den Beginn der Vermietungstätigkeit dem Finanzamt gegenüber bekannt zu geben (bislang nur Arbeitnehmerveranlagung), den Kaufvertrag und alle bislang abgeschlossenen Mietverträge, sämtliche Rechnungen über getätigte Investitionen im Berufungsjahr und eine Prognoserechnung vorzulegen.

Der Beschwerdeführer übermittelte die gewünschten Unterlagen und wies hinsichtlich des Kauf- sowie Mietvertrages der gegenständlichen Wohnung darauf hin, dass das wirtschaftliche Eigentum alleinig dem Beschwerdeführer zuzurechnen sei. Dies werde auch durch die gemeinsame Darlehensaufnahme für die Finanzierung der Anschaffung der Eigentumswohnung bewiesen.

Bezüglich des vorgebrachten alleinigen wirtschaftlichen Eigentums an der Wohnung in C ersuchte das Finanzamt in der Folge den Beschwerdeführer, den Kreditvertrag betreffend den Wohnungskauf (jedenfalls 70.000 €) vorzulegen, weiters darzulegen, ob es sich bei den Konten mit den Nummern 1xx und 2xx der Bank, von welchen einzelne Belege vorgelegt wurden, um gemeinsame Konten des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin handelt, sämtliche Kontoauszüge 2006 und 2007 der oben angeführten Konten im Original vorzulegen, nachvollziehbar darzulegen, wie die gesamte Finanzierung erfolgt sei (des Gesamtaufpreises, der Investitionen) und wohin die Mieteinnahmen geflossen seien, um Vorlage des Anlageverzeichnisses und die vorzeitigen Rückzahlungen lt. Prognose in den Jahren 2011, 2014 und 2017 näher zu beschreiben und deren Verbindlichkeit darzulegen.

Der Beschwerdeführer legte die geforderten Unterlagen teilweise vor (wohin die Mieteinnahmen geflossen sind, ist nicht erkennbar) und führte hiezu aus, dass die angeführten Bankkonten 1xx und 2xx bei der Bank auf ihn und seine Gattin lauten würden. Auch würden die diesbezüglich eingegangenen Kreditverträge auf den Beschwerdeführer und seine Ehegattin lauten. Hinsichtlich der Kreditrückzahlung sei jedoch explizit festzuhalten, dass die Kreditraten ausschließlich vom Beschwerdeführer aufgebracht worden seien. Seine Ehegattin hätte aus ihrer freiberuflichen Tätigkeit keine bis geringfügige Einkünfte erzielt, sodass sie auch anteilig gar nicht erst in der Lage gewesen wäre die gegenständlichen Abstattungskredite zurückzahlen zu können. Aus diesem Grund sei das wirtschaftliche Eigentum an der gegenständlichen Mietwohnung alleinig dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Hinsichtlich der vorzeitigen Rückzahlungen lt. Prognoserechnung in den Jahren 2011, 2014 und 2017 sei festzuhalten, dass diese Sondertilgungen bereits bei Betätigungsbeginn ernsthaft beabsichtigt worden seien. Mit Hilfe von Ersparnissen hätte der Beschwerdeführer geplant, die Abstattungskredite bezüglich der angeschafften Eigentumswohnung in den Jahren 2011, 2014 und 2017 teilweise zurückzubezahlen. Aufgrund des hohen Einkommensniveaus und der zu erwartenden Einkommensentwicklung des Beschwerdeführers sei diesem Vorhaben vollinhaltlich zuzustimmen. Folglich seien die geplanten Sondertilgungen in voller Höhe in der Prognoserechnung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

- „a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.*
- b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
- c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
- d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.*
- e) Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.“*

Nach Ritz, BAO Kommentar, Tz 1 ff zu § 24, wird das sogenannte wirtschaftliche Eigentum als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen (z.B. VwGH 9.6.1986, 84/15/0229). Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer (z.B. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153). Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (Z.B. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 2014, 2010/13/0105, mwN).

Nach dieser Definition ist im gegenständlichen Fall nicht von einem wirtschaftlichen Eigentum des Beschwerdeführers an der von seiner Ehegattin erworbenen Eigentumswohnung auszugehen. Die in Rede stehende Wohnung wurde laut Kaufvertrag ebenso wie näher beschriebene Fahrnisse (Einbauküche samt Geräten, Verbauten) von der Ehegattin des Beschwerdeführers als Käuferin erworben. Daher ist die Gattin des Beschwerdeführers als alleinige zivilrechtliche Eigentümerin der Einkunftsquelle zu betrachten.

Das wirtschaftliche Eigentum an dieser Eigentumswohnung begründet der Beschwerdeführer damit, dass die eingegangenen Kreditverträge gemeinsam auf ihn und seine Gattin lauten würden und, dass seiner Ehegattin die Rückzahlung der Kreditraten

zusammengefasst aufgrund ihres geringen Einkommens nicht möglich gewesen wäre und ausschließlich er die Kreditraten aufgebracht habe.

Diese eingewendeten Umstände ebenso wie die zum Erwerb der Eigentumswohnung gegenüber der kreditgewährenden Bank eingegangenen Haftungen befähigen den Beschwerdeführer aber nicht zu den oben genannten Befugnissen, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, sowie die Geltendmachung des Ausschlusses Dritter von der Einwirkung auf die Sache. Hierzu hätte es im Hinblick auf die im familiären Bereich zu fordernde ausreichende Außenwirkung konkreter nach außen in Erscheinung tretender rechtlich verbindlicher Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin bedurft, um sicher gehen zu können, dass steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden. Auch die Risiken von Wertminderungen bzw. die Chancen der Wertsteigerungen können nach dem vorliegenden Sachverhalt nicht dem Beschwerdeführer zugerechnet werden. Aufgrund der vorliegenden Umstände ist eher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Zahlungen im Hinblick auf die sich aus § 90 ABGB ergebende eheliche Beistandspflicht und nicht wegen des ihm zukommenden wirtschaftlichen Eigentums an der Eigentumswohnung getätigt hat.

Zu den Einkommensverhältnissen der Ehegattin ist im Übrigen anzumerken, dass sie im Werkvertrag im Jahr 2006 Euro 13.141,56 und in den Folgejahren stetig ansteigend bis zum Jahr 2014 nicht selbständige Einkünfte in Höhe von Euro 33.911,66 brutto erzielt hat. Für den Kauf der Eigentumswohnung wurden ein Kredit in Höhe von Euro 70.000,- und ein weiterer Kredit über Euro 60.000, aufgenommen. Für den auf Euro 70.000,- lautenden Kredit musste im Jahr 2006 ein Betrag in Höhe von Euro 2.961,68 (8 Monate x Euro 370,21) rückgezahlt werden. Ab dem Jahr 2007 war für den Kredit über Euro 60.000,- ein jährlicher Betrag in Höhe von Euro 11.503,73 für 6 Jahre fällig. Die Ehegattin des Beschwerdeführers hätte demnach zumindest im gegenständlich strittigen Jahr 2006 die Kreditzahlungen aus ihrem eigenen Einkommen bewerkstelligen können. Darüber hinaus wird auf die den Beschwerdeführer treffende eheliche Beistandspflicht verwiesen.

Laut Ritz, BAO Kommentar, Rz 5 zu § 24, enthält § 24 BAO Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht von Einkünften (VwGH 23.4.2002, 99/14/0321).

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. 2 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 (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften ist die Übertragung der Einkunftsquelle, gleichgültig auf welcher Vertragsgestaltung diese beruht (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 (VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

Damit steht aber auch fest, dass die aus der Vermietung der von der Ehegattin des Beschwerdeführers erworbene Eigentumswohnung resultierenden Einkünfte nicht dem Beschwerdeführer, sondern seiner Ehegattin zuzurechnen sind, da eine Übertragung der Einkunftsquelle welcher Art auch immer nicht erfolgt ist. Wenn der Beschwerdeführer nicht wirtschaftlicher Eigentümer ist, ist es ihm verwehrt, Marktchancen im Sinne einer Leistungserbringung oder –Verweigerung auszunützen. Dass tatsächlich die Gattin des Beschwerdeführers als zivilrechtliche Eigentümerin über die gegenständliche Einkunftsquelle in Form der Eigentumswohnung disponiert hat, zeigt sich dadurch, dass sie den für das ab 1.9.2006 beginnende Mietverhältnis vorgelegten Wohnungsmietvertrag selbst als Vermieterin unterfertigt hat.

Nachdem beim gegebenen Sachverhalt weder die Einkunftsquelle noch die daraus resultierenden Einkünfte dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind, hat das Finanzamt zu Recht die Zurechnung der negativen Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnung der Ehegattin an den Beschwerdeführer versagt.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die

zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. Juli 2015