



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0312-F/07,
miterledigt RV/0313-F/07,
RV/0317-F/07 und RV/0379-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des H. S., vertreten durch die Zobel & Kofler Steuerberatungspartnerschaft, 6700 Bludenz, Alte Landstraße 33, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005, Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 und Folgejahre entschieden:

1. Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 wird Folge gegeben.
2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.
3. Die Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie den Bescheid betreffend die Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 und Folgejahre werden als unbegründet abgewiesen.

Die angeführten Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der nichtselbständig tätige Berufungsführer ist Alleineigentümer der Liegenschaft F-straße in B samt darauf befindlichem Einfamilienhaus. Nachdem seine Mutter, zu deren Gunsten ein Fruchtgenussrecht an der genannten Liegenschaft verbüchert war, aus dem Gebäude ausgezogen war, wurde dieses renoviert und ab September 2004 vermietet, wobei nunmehr

der Gattin des Berufungsführers zunächst mündlich und schließlich mit schriftlicher, mit Dezember 2005 datierter Vereinbarung das Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde.

Die genannte Vereinbarung zwischen dem Berufungsführer und seiner Gattin hat folgenden Inhalt:

I.

Herr H.S. ist Eigentümer des Einfamilienhauses PLZ, F-straße . Dieses Haus wurde mit einem Aufwand von € 16.283,46 im Jahr 2004 saniert und ab 01.09.2004 vermietet.

II.

Herr H.S. räumt seiner Ehegattin das Fruchtgenussrecht an obiger Liegenschaft bis inkl. 2014 ein.

Danach verlängert sich das Fruchtgenussrecht jeweils für 1 Jahr, sofern keine Kündigung erfolgt.

III.

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erfolgt entgeltlich.

Frau C.S. leistet jährlich eine Zahlung in Höhe von € 3.263,35 €, welche die Abschreibung und 1/10 der Sanierungskosten decken soll (€ 1.635,00 AfA, € 1.628,35 1/10 Sanierungskosten).

Sofern der Vermieter zu weiteren Sanierungskosten verpflichtet ist, wird Frau C.S. diesen Abgeltungsbetrag jährlich um ein weiteres Zehntel erhöhen.

Diese Zahlungen sind zu Ende des Jahres (Monat Dezember) zu leisten.

Eine grundbücherliche Sicherstellung des Fruchtgenussrechtes wird nicht vereinbart.

IV.

Eine sofortige Auflösung dieser Vereinbarung tritt im Fall der Ehescheidung, Auflösung der ehelichen Gemeinschaft oder Tod einer Vertragspartei ein.

Aufgrund einer mit Vereinbarung vom 21. Mai 2007 erteilten Einwilligung zur Einverleibung wurde im Grundbuch das Fruchtgenussrecht zugunsten der Gattin sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen.

Im Zuge einer am 8. Mai 2007 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung betreffend das Jahr 2005 rechnete der Prüfer die Einkünfte aus der Vermietung der in Rede stehenden Liegenschaft (4.601,58 €) abweichend von der erklärungskonform erfolgten Veranlagung nicht der Gattin, sondern dem Berufungsführer zu. Begründend wurde dazu im Betriebsprüfungsbericht im Wesentlichen ausgeführt, um Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anerkennen zu können, seien zumindest jene Publizitätserfordernisse zu erfüllen, die im Zivilrecht obligat bzw. bei Verträgen zwischen Fremden Standard seien. Aus steuerrechtlicher Sicht sei ein Mindestmaß an Publizität daher nur dann erfüllt, wenn die Fruchtgenusseneinräumung zwischen Ehegatten auch im Grundbuch eingetragen worden sei. Aufgrund der nicht erfolgten

Verbücherung seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung daher beim zivilrechtlichen Eigentümer zu erfassen.

Gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid sowie den den Feststellungen des Prüfers folgenden (neuen) Einkommensteuerbescheid 2005 wurde mit Schriftsatz vom 21. Mai 2007 Berufung erhoben. Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nicht zulässig, da sich an der Zurechnung der Einkünfte nichts geändert habe. Zudem sei die Begründung mangelhaft, da nicht über Billigkeit und Zweckmäßigkeit abgesprochen worden sei. In der Sache sei zu entgegnen, dass der Berufungsführer keine Zeit habe, sich um das Haus zu kümmern und daher sämtliche Aktivitäten in diesem Zusammenhang seiner Gattin überlassen habe. Die vom Finanzamt verlangte Eintragung in das Grundbuch könne nicht akzeptiert werden, sei ein solches Erfordernis doch durch die Rechtsprechung nicht unterlegbar. Der Fruchtgenussvertrag sei auf zehn Jahre abgeschlossen und entspreche somit der bisherigen Verwaltungsübung. Außerdem entfalte die Fruchtgenussberechtigte eigene wirtschaftliche Aktivitäten betreffend die Mieteinkünfte. Durch den Abschluss des Mietvertrages, die Verhandlung in Mietsachen mit dem Mieter und das Auftreten gegenüber den Behörden als Vermieterin werde ausreichend Publizität entfaltet.

Mit gesondertem Schriftsatz wurde weiters, verweisend auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005, Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2007 und Folgejahre erhoben.

Nach Ergehen abweisender Berufungsvorentscheidungen wurde die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend brachte der steuerliche Vertreter vor, das Fruchtgenussrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Gattin sei mit 21. Mai 2007 im Grundbuch eingetragen worden. Hinsichtlich des davor liegenden Zeitraumes habe das schriftlich vereinbarte Fruchtgenussrecht der Verwaltungsübung entsprochen. Der vorerst mündlich abgeschlossene Vertrag sei später durch die schriftliche Fixierung bestätigt worden. Die Richtigkeit dieses Umstandes ergebe sich auch daraus, dass der Mietvertrag im Jahr 2004 bereits zwischen der Gattin und dem Mieter abgeschlossen worden sei. Irgendwelche Zweifel an der ordnungsgemäßen Fruchtgenussseinräumung könnten daher nicht bestehen. Was die Forderung nach Publizitätswirkung betreffe, könne eine solche auf vielerlei Art entfaltet werden, zB durch das Auftreten im Geschäftsleben im eigenen Namen und eigenes rechtsgeschäftliches Handeln, durch Eintragung in öffentliche Bücher usw. Wichtig sei, dass die Fruchtgenussberechtigte im Umfeld des Mietobjektes gegenüber den Mietern und anderen Unternehmern (zB Handwerker) als Vertragspartner auftrete. Damit sei ausreichend Publizität gegeben. Auch gegenüber der Finanzbehörde sei dies dokumentiert worden, indem die Mieterträge vereinbarungsgemäß von der

Gattin erklärt worden seien. Zum Fremdvergleich sei anzumerken, dass die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes zwischen Fremden praktisch nicht vorkomme. Ein Vergleich könne daher nur mit Personen angestellt werden, die ebenfalls in einem Naheverhältnis stünden. In solchen Fällen sei es aber durchaus üblich, dass keine Eintragung in das Grundbuch erfolge, sondern ein Fruchtgenussrecht nur auf vertraglicher Basis eingeräumt werde. Ein solcher Vertrag sei einklagbar und biete genügend zivilrechtlichen Schutz.

Mit Schriftsatz vom 24. August 2009 wurde unter Verweis auf das bisher Vorgebrachte gegen den die Fruchtgenussvereinbarung gleichermaßen unberücksichtigt lassenden Einkommensteuerbescheid 2006 Berufung erhoben.

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die steuerliche Vertretung unter Anschluss diverser Unterlagen (Mietvertrag vom 1. September 2004, Gebührenabrechnung der Gemeinde vom 11. Februar 2008, Rechnung betreffend Boilerreparatur vom 11. Oktober 2006, Kontoauszüge) ergänzend aus, es habe bis dato nur einen Mieter gegeben, die Deklaration gegenüber Dritten sei von Beginn an erfolgt, hätte doch andernfalls der Mieter einem Bestandsvertrag mit einer anderen Person als dem zivilrechtlichen Eigentümer der Liegenschaft nicht zugestimmt. Außerdem sei die Gattin des Berufungsführers im Geschäftsleben gegenüber Lieferanten und Behörde als wirtschaftlich über die Einkunftsquelle Verfügungsberechtigte aufgetreten. Ein weiterer Publizitätsakt sei im Juni 2007 mit der Eintragung im Grundbuch erfolgt. Die Aufwandstragung sei im relevanten Zeitraum, wie aus den angeschlossenen Belegen ersichtlich, durch die Fruchtgenussberechtigte erfolgt. Der Bestandszins werde über ein auf die Gattin des Berufungsführers lautendes Konto, über das diese verfügungsberichtet sei, vereinnahmt. Weiters wurde bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt, weder dem Wiederaufnahmebescheid noch dem Prüfungsbericht sei eine für die Wiederaufnahme taugliche Begründung zu entnehmen. Zudem werde im Prüfungsbericht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass keine Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c leg. cit. und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung ist es Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind und obliegt es der Berufungsbehörde im Falle einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmebescheid (nur) zu prüfen, ob das Finanzamt das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014 und VwGH 18.10.2007, [2002/14/0104](#), mwN; siehe auch Ritz, BAO³, § 307 Tz 3)

Weiters ist in der Begründung die Eignung dieser Wiederaufnahmegründe für die Erlassung eines im Spruch anders lautenden Sachbescheides darzulegen und hat diese auch die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Überlegungen zu enthalten, wobei das Ermessen in der Berufungs-(vor-)entscheidung eigenverantwortlich zu üben ist (vgl. Ritz, a.a.O., § 21 Tz 11) und ein diesbezüglich vorliegender Mangel daher sanierbar ist.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2005 vom 10. Mai 2007 wurde wie folgt begründet:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Verweisungen im Wiederaufnahmebescheid, zB auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift oder den Prüfungsbericht sind zulässig, es setzt dies jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen im oben dargelegten Sinn dort angeführt sind (vgl. VwGH 26.4.2007, [2002/14/0075](#)).

Die einzige Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung (siehe Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes) betraf die Nichtanerkennung der Fruchtgenussvereinbarung mit der Folge der Zurechnung der Einkünfte beim Berufungsführer. Die Ausführungen im Prüfungsbericht beschränken sich dabei auf Angaben betreffend die Eigentumsverhältnisse am in Rede stehenden Einfamilienhaus, die angefallenen Sanierungskosten, den Beginn der Vermietung, die

Einräumung eines Fruchtgenussrechtes zugunsten der Ehegattin, die von dieser zu erbringende Gegenleistung sowie die nicht erfolgte Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch, wobei letzteres infolge der Nichterfüllung jener Publizitätserfordernisse, die im Zivilrecht obligat bzw. bei Verträgen zwischen Fremden Standard seien, als Begründung für die steuerliche Nichtanerkennung des Fruchtgenussrechtes herangezogen wurde. Nicht nur, dass in Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes keine konkrete für die Wiederaufnahme maßgebliche, neu hervorgekommene Tatsache als solche benannt wird, wird unter dem Punkt "Prüfungsabschluss" betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt, es seien keine Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme der Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten. Eine Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf die im Wiederaufnahmebescheid verwiesen wird, findet sich weder im Veranlagungsakt noch im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung.

Somit aber wurde weder im Wiederaufnahmebescheid noch in den dort angegebenen Verweisquellen konkret dargelegt, welche Tatsache neu hervorgekommen ist und der Wiederaufnahme zu Grunde gelegt wurde. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass die fehlende Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch erst im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden sei und die Vereinbarung zwischen den Ehegatten daher aufgrund des nicht erfüllten Publizitätserfordernisses nicht anerkannt habe werden können, vermögen daran schon deshalb nichts zu ändern, weil die fehlende Angabe eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes auch in der Berufungsvorentscheidung ebenso wenig saniert werden kann wie in der Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. Ritz, a.a.O., § 307 Tz 3). Dem Finanzamt bleibt es jedoch unbenommen, andere allenfalls auch im Zuge des Berufungsverfahrens entdeckte Wiederaufnahmegründe aufzugreifen und für eine neuerliche Wiederaufnahme heranzuziehen (vgl. VwGH 18.10.2007, [2002/14/0104](#), mwN).

Überdies ist anzumerken, dass selbst dann, wenn man davon ausgehen wollte, dass auf Grund des Hinweises auf den Prüfungsbericht bzw. die Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der Schluss zulässig sein sollte, dass seitens des Finanzamtes bereits im Wiederaufnahmebescheid die Kenntniserlangung über die nicht erfolgte Eintragung des Fruchtgenussrechtes in das Grundbuch als maßgeblicher Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde, vermag dieser Umstand allein nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus den unten dargelegten Gründen (siehe unten 3.) die Nichtanerkennung der in Rede stehenden Fruchtgenussvereinbarung nicht zu begründen und für sich gesehen damit eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu rechtfertigen.

Mangels einer im Sinne obiger Ausführungen tragfähig begründeten Wiederaufnahme des Verfahrens war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2. Einkommensteuer 2005

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Daraus folgt, dass der durch die Wiederaufnahme aus dem Rechtsbestand beseitigte ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 6. November 2006 wieder auflebt und der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassene Einkommensteuerbescheid vom 10. Mai 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Die gegenständliche Berufung richtet sich damit gegen einen nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden Bescheid und war infolgedessen gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., § 273 Tz 12).

3. Einkommensteuer 2006 und Einkommensteuervorauszahlen für 2007 und Folgejahre

Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 sind nach Lehre und Rechtsprechung demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt ist dabei derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Rz 142 mwN).

Im Zusammenhang mit Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, dass Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG die Übertragung der Einkunftsquelle ist (vgl. VwGH 28.11.2007, [2003/14/0065](#); VwGH 25.1.1993, [92/15/0024](#); VwGH 4.3.1986, [85/14/0133](#)). Ist dies der Fall, dann sind dem Fruchtnießer die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es ohne Belang ist, wie und warum (freiwillig, in Erfüllung einer Unterhaltspflicht, unentgeltlich) ihm die Einkunftsquelle übertragen wird. Wird eine Einkunftsquelle hingegen 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 stellt in diesem Fall lediglich steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar (Vgl. VwGH 28.11.2007, [2003/14/0065](#), mit Verweis auf VwGH 4.3.1986, [85/14/0133](#)).

Entscheidend ist somit nicht die Überlassung allein der Einkünfte, sondern die Frage, wer die Disposition zur Erzielung der Einkünfte zu treffen in der Lage ist.

In seinem Erkenntnis vom 4.3.1986, 85/14/0133, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits zum Ausdruck gebracht, dass dies für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat (bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen), (neue) Bestandszinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt.

Fruchtgenuss im Sinne des § 509 ABGB ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entsteht durch die Verbücherung (§ 481 ABGB). Daher muss der übereinstimmende Parteiwille auf die Verbücherung gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen (vgl. Hofmann, in: Rummel, ABGB³, § 509 Rz 1).

Eine solche zivilrechtliche Fruchtnießung im Sinne der §§ 509 ff ABGB an einem Bestandobjekt entspricht grundsätzlich dem oben dargelegten Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. Aufgrund der im Einkommensteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise genügt allerdings die bloße rechtliche Begründung der Fruchtnießung nicht; es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (vgl. VwGH 4.3.1986, [85/14/0133](#)). Andererseits kann aber auch aus dem Umstand, dass - wie nach dem hier gegebenen Inhalt der Vereinbarung vom Dezember 2005 - der Wille der Vertragsparteien nicht auf die Verbücherung gerichtet gewesen ist (diese ist erst im Mai 2007, offensichtlich in Reaktion auf die Nichtanerkennung durch das Finanzamt erfolgt) und damit vorerst nur ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet wurde, nicht abgeleitet werden, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommen könnte (vgl. VwGH 1.6.2006, [2005/15/0089](#); VwGH 31.3.2005, [2003/15/0100](#); VwGH 25.1.1993, [92/15/0024](#); ebenso UFS 17.7.2009, RV/0375-S/07; UFS 13.1.2004, RV/0219-G/03).

Ausschlaggebend ist für die Zurechnung der Einkünfte wie oben dargelegt vielmehr, dass der Fruchtgenussberechtigte am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. VwGH 27.1.2009, [2006/13/0166](#)). Weiters ist erforderlich, dass ein dem Fruchtgenussrecht ähnliches obligatorisches Recht für eine gewisse Dauer bei

rechtlich abgesicherter Position eingeräumt wird, wobei ein Zeitraum von zehn Jahren in der Regel als ausreichend angesehen werden kann (vgl. Doralt/Renner, a.a.O., § 2 Tz 147).

Die Vereinbarung vom Dezember 2005 ist auf 10 Jahre abgeschlossen und sieht eine Auflösung nur in den unter Punkt IV angeführten wichtigen Gründen vor. Auch wurde den obgenannten Erfordernissen entsprechend, der Mietvertrag mit dem bisher einzigen Mieter von der Gattin des Berufungsführers unterzeichnet und sind die Mieten auf ein ihr zuzurechnendes Konto geflossen. Nicht abgeleitet werden kann aus den vorgelegten Unterlagen jedoch, dass die Fruchtnießerin, wie vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung gefordert (vgl. VwGH 27.1.2009, [2006/13/0166](#), mwN), die ihr nach den §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten getragen hätte.

Nach § 511 ABGB hat der Fruchtnießer ein Recht auf den vollen, sowohl gewöhnlichen als ungewöhnlichen Ertrag. Als reiner Ertrag kann nach § 512 ABGB nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt; der Fruchtnießer übernimmt also alle Lasten, welche zur Zeit der bewilligten Fruchtnießung mit der dienstbaren Sache verbunden waren, mithin auch die Zinsen der darauf eingetragenen Kapitalien. Auf ihn fallen alle ordentliche und außerordentliche, von der Sache zu leistende Schuldigkeiten, insofern sie aus den während der Dauer der Fruchtnießung gezogenen Nutzungen bestritten werden können; er trägt auch die Kosten, ohne welche die Früchte nicht erzielt werden.

§ 513 ABGB verpflichtet den Fruchtnießer, die dienstbare Sache in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, zu erhalten, und aus dem Ertrage die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen. Wird dessen ungeachtet der Wert der dienstbaren Sache bloß durch den rechtmäßigen Genuss ohne Verschulden des Fruchtnießers verringert, so ist er dafür nicht verantwortlich.

Die Vereinbarung vom Dezember 2005 enthält keine Regelung betreffend die Lastentragung. Einzig aus Punkt III geht hervor, dass, sofern der Vermieter zu weiteren Sanierungskosten verpflichtet ist, die Fruchtnießerin den zu leistenden Abgeltungsbetrag jährlich um ein weiteres Zehntel erhöht. Dies wiederum lässt nur den Schluss zu, dass mit der Bezeichnung "Vermieter" der zivilrechtliche Eigentümer gemeint ist und damit allfällige Sanierungskosten den Berufungsführer treffen, wäre doch ansonsten nicht erklärbar, weshalb die Fruchtgenussberechtigte andernfalls höhere Abgeltungsbeträge zu leisten haben sollte. Folglich hat die Fruchtnießerin aber nicht die Lasten im Sinne des § 513 ABGB zu tragen.

Auch ist nicht erkennbar, dass die Gattin des Berufungsführers tatsächlich alle weiteren im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden Aufwendungen getragen hätte. Abgesehen davon, dass die vorgelegte Gebührenabrechnung der Gemeinde nicht die berufsgegen-

ständlichen Jahre, sondern das Jahr 2008 betrifft und die mit dieser in Rechnung gestellten Wasser- und Kanalgebühren laut Punkt 3.3 des Mietvertrages vom Mieter zu tragen sind, wurde diesbezüglich ebenso wie hinsichtlich der an die Gattin adressierten Rechnung betreffend eine Boilerreparatur über 158,40 € kein Zahlungsbeleg oder sonstiger Nachweis betreffend den Zahlungsfluss vorgelegt. Aus den (nicht lückenlos) vorgelegten Kontoauszügen geht neben Barabhebungen, Abflüssen betreffend einen Dauerauftrag "Ansparung" sowie den Überweisungen an den Berufungsführer aufgrund der Fruchtgenussvereinbarung nur eine Zahlung vom 15. Dezember 2006 in Höhe von 180,00 € an den steuerlichen Vertreter hervor; für eine Überweisung über 186,00 € am 28. Dezember 2007 ist kein Zahlungsgrund angeführt. Dass aber weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Bestandsobjekt angefallen sind, ergibt sich schon daraus, dass nach Punkt 3.5 des Mietvertrages die Kosten für die Feuer-, Sturm-, Leitungswasser- und Gebäudehaftpflichtversicherung sowie die Grundsteuer vom Vermieter getragen werden und in den online eingereichten Abgabenerklärungen für das Jahr 2006 neben Instandhaltungskosten von 296,40 € sonstige Werbungskosten in Höhe von 3.887,37 € und für das Jahr 2007 Werbungskosten in Höhe von 3.908,62 € geltend gemacht, wovon jeweils nur 3.263,35 € auf die an den Berufungsführer geleisteten Abgeltungszahlungen entfallen.

Gerade im Hinblick auf den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates und das von der Rechtsprechung stets geforderte Kriterium der Lastentragung wäre es Sache des Berufungsführers gewesen, die Tragung der Aufwendungen durch seine "fruchtgenussberechtigte" Gattin in unzweifelhafter Weise zu belegen. Mangels solcher Nachweise und angesichts der Regelung betreffend die Abgeltung von Sanierungskosten kann daher in freier Beweiswürdigung nicht von einer tatsächlichen Tragung der Lasten im Sinne der §§ 512 und 513 ABGB durch die Fruchtnießerin und damit auch nicht von einer Übertragung der Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann im Rahmen der Beweiswürdigung als erwiesen angenommen und damit anerkannt werden können, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 22.12.2005, [2002/15/0169](#), mwN).

Dies ist vor allem vor dem Hintergrund zu sehen, dass bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, und damit die Annahme nahe liegt, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbe-

schadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist (vgl. VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)).

Abgesehen davon, dass eine schriftliche Vereinbarung vorerst gefehlt hat, diese dem Finanzamt erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung offen gelegt wurde und die Fruchtgenussvereinbarung erst in Reaktion auf die steuerliche Nichtanerkennung verbüchert wurde (was aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für sich nicht ausschlaggebend ist) und allein die Unterzeichnung des (einzigen) Mietvertrages bzw. die Vorlage einer an die Gattin des Berufungsführers adressierten Rechnung vor diesem Hintergrund eine ausreichende Publizität nicht aufzuzeigen vermag, spricht das Fehlen einer Regelung über die Lastentragung in offenkundiger Weise sowohl gegen einen klaren Inhalt als auch gegen die Fremdüblichkeit, ist unter Fremden die Frage, wer die mit dem Bestandsobjekt zusammenhängenden Aufwendungen zu tragen hat, doch essentiell. Weiters geht aus der Vereinbarung nicht hervor, was unter den Begriff der in Punkt III angesprochenen "Sanierungskosten" fällt, inwieweit Erweiterungen oder Umbauten etwa zum Zweck der Erzielung höherer Mieteinnahmen zulässig sind, wer sonstige Investitionen zu tätigen hat und inwieweit solche allenfalls abzugelten sind. Auch insoweit kann von einer klaren und fremdüblichen Vereinbarung keine Rede sein.

Folglich ist der in Rede stehenden "Fruchtgenussvereinbarung" auch im Hinblick auf die an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gestellten Anforderungen die steuerliche Anerkennung zu versagen und war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie den Vorauszahlungsbescheid 2007 daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 6. November 2009