

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache Adr, betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 23.08.2011 hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:
Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

A und B C sind jeweils zur Hälfte Eigentümer der Wohnung D.

Mit Vertrag vom 1.1.2010 räumte A C seiner Gattin das "unwiderrufliche Fruchtgenussrecht auf obige Wohnung" für 10 Jahre ein. Es wurde in der Vereinbarung festgehalten, dass die Mieteinkünfte vollumfänglich der Gattin zufließen sollten, die insofern zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer heranzuziehen sei. Die

Gattin übernehme alle aus der Wohnung erfließenden Kosten allein. Sie werde allen "steuerlichen und gesetzlichen Erfordernissen" nachkommen und A C "von sämtlichen eventuellen steuerlichen Ansprüchen freistellen".

Mit dem angefochtenen Feststellungsbescheid wurden die Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt und somit die Besteuerungsgrundlagen für die bisherigen Beteiligten der Miteigentümergemeinschaft, dh für beide Gatten C, ermittelt.

In ihrer dagegen erhobenen Beschwerde verwies die Miteigentümergemeinschaft auf die Fruchtgenusseinräumung.

Es erging eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, in welcher seitens der Abgabenbehörde ausgeführt wurde: Die vorgelegte Fruchtgenussvereinbarung entspreche nicht den strengen Anforderungen, die für den steuerrechtlichen Sektor an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt würden. So sei etwa das Fruchtgenussrecht nicht im Grundbuch eingetragen worden. In dem eingereichten Mietvertrag schienen weiters A und B C als Vermieter auf. Nicht einmal dem Mieter sei bekanntgegeben worden, dass die Gattin alleinige Vermieterin sei. Es mangle daher an der erforderlichen Publizität. Laut Kontoauszügen seien die Mieten auf ein Konto überwiesen worden, das auf Dkfm. A C laute. Bei einer ernstgemeinten Fruchtgenusseinräumung würde die Miete wohl der Fruchtnießerin, nicht aber dem Fruchtgenussbesteller zufließen.

Aus all dem sei zu erschließen, dass die vorgelegte Vereinbarung, die tatsächlich nicht umgesetzt worden sei, nur auf steuerlichen Beweggründen beruhe.

Dagegen wandte sich die Miteigentümergemeinschaft mit einem Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Es seien nicht steuerliche Gründe für die Fruchtgenussbestellung ausschlaggebend gewesen, sondern der Wunsch, der Frau C, die "voll von der finanziellen Unterstützung ihres Gatten abhängig sei", zumindest geringe eigene Finanzmittel zu verschaffen. Was das Konto betreffe, so sei Frau C für dieses zeichnungsberechtigt und habe, was man überprüfen könne, auch jeden Monat erhebliche Beträge abgehoben. Inzwischen sei übrigens veranlasst worden, dass das Konto auf beide Gatten laute. Auch die fehlende Grundbuchseintragung, die auf der mangelnden Rechtskenntnis der Beteiligten beruhe, sei inzwischen veranlasst worden.

Was die Mietverträge betreffe, so sei am 1.1.2010 noch der bisherige Mietvertrag gelaufen. Die neuen Mietverträge seien vom Hausverwalter erstellt und den Vertragsparteien zur Unterschrift vorgelegt worden. Der Vertragsersteller habe nichts von der Fruchtgenusseinräumung gewusst, da die Ehegatten C ihn darüber - wiederum aufgrund mangelnder Rechtskenntnis - nicht informiert hätten. Mit beigelegtem Schreiben vom 27.4.2012 seien die Mieter seitens beider Gatten darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass Frau C seit 1.1.2010 Fruchtnießerin bezüglich der gemieteten Wohnung sowie Ansprechpartnerin in allen Wohnungsangelegenheiten sei.

Die beschwerdeführende Eigentümergemeinschaft verwies im Weiteren darauf, dass der von der eingereichten Abgabenerklärung abweichende Feststellungsbescheid

ohne eine Begründung für die Abweichung ergangen war. Es werde ersucht, die Fruchtgenusseinräumung bereits mit Wirkung ab 1.1.2010 anzuerkennen.

Erwägungen:

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt als feststehend zugrunde:

- Die vermietete Wohnung steht je zur Hälfte im Eigentum der Ehegatten C
- Die Wohnung wurde im Jahr 1995 durch Kauf erworben.
- Die Umsatzsteuervorschreibungen erfolgten bis zum Streitjahr an die Miteigentümergemeinschaft A und B C, die Einkünfte wurden gemäß § 188 BAO festgestellt und die Anteile der beiden Miteigentümer ermittelt.
- Mit 1.1.2010 räumte A C seiner Gattin unentgeltlich das alleinige Fruchtgenussrecht ein.
- Eine Verständigung des Mieters laut laufendem Vertrag erfolgte nicht, in dem am 7.1.2010 abgeschlossenen Mietvertrag traten beide Ehegatten als Vermieter auf, die Mietzinsüberweisungen gingen auf ein Konto, das auf Dkfm. A C lautete.
- Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung im Jahr 2012 wurde eine Grundbuchseintragung des Fruchtgenusses veranlasst, die Mieter verständigt und das Bankkonto auf beide Ehegatten umgeschrieben.

Die Feststellungen gehen auf den in Papierform vorliegenden sowie auf den elektronischen Akt zurück.

Zu prüfen ist, ob Herr C seiner Gattin eine Einkunftsquelle übertragen hat, oder ob in der vorliegenden Gestaltung lediglich die Übertragung von Einkünften zu sehen ist.

Einkünfte sind § 2 Abs. 2 und 3 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Unter Vermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 142 mit Judikatur- und Literaturhinweisen).

Der UFS hat in seinem Erkenntnis 29.7.2011, RV/0511-S/10, zur steuerrechtlichen Betrachtung des Fruchtgenusses ausgeführt:

"Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind zwar grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist es aber unbestritten, dass ein Fruchtnießer - auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss - (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 EStG bezieht, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung einer Einkunftsquelle angesehen werden kann (etwa VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es ohne Belang, wie und warum die Einkunftsquelle übertragen wird. Auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die in Erfüllung einer

Unterhaltspflicht bzw. unentgeltlich übertragen wurde, sind dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Entscheidend ist die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich der Erbringung der Leistung: Er muss auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen, indem er am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten kann. Dazu gehört auch, dass er die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand trägt (VwGH 25.1.1993, 95/15/0024; 27.1.2009, 2006/13/0166).

Dem Berechtigten kann die Einkunftsquelle nur dann zugerechnet werden, wenn ihm nach der zivilrechtlichen Regelung der Nettoertrag verbleibt (Nettofruchtgenuss), nicht im Fall von Bruttoeinnahmen (Jakom/Laudacher, EStG, § 2 Rz 45). Eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussbesteller findet statt, wenn in der Fruchtgenusseinräumung eine Einkommensverwendung oder Überlassung eigener Einkünfte zu sehen ist. Dies wird regelmäßig beim Bruttofruchtgenuss angenommen.

Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten (Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 TZ 157/1). Die Vereinbarung eines Fruchtgenussrechtes zwischen nahen Angehörigen ist nach der Judikatur nicht grundsätzlich ungewöhnlich (vgl. etwa VwGH 24.11.1982, 81/13/0021)."

Ist Gegenstand des Fruchtgenusses eine vermietete Wohnung, so hat entsprechend der höchstgerichtlichen Rechtsprechung der Fruchtnießer gegenüber den Mietern als Bestandgeber aufzutreten. Bei Übernahme von bestehenden Verträgen ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuseigen, neue Bestandzinsvereinbarungen sind mit dem Fruchtnießer zu treffen, der Ansprechpartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist. Die Mieten sind auf sein Konto zu überweisen (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Eine Eintragung im Grundbuch ist hingegen nicht Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung einer Fruchtgenussvereinbarung. Zwar entsteht das dingliche Recht auf Fruchtgenuss an Liegenschaften gemäß § 481 ABGB durch die Verbücherung und entspricht eine solche zivilrechtliche Fruchtnießung an einem Bestandobjekt grundsätzlich dem oben dargelegten Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. Jedoch kann daraus, dass der Parteiwille nicht auf eine Verbücherung gerichtet war und lediglich ein dem Fruchtgenuss ähnliches, obligatorisches Recht begründet wurde, nicht abgeleitet werden, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommt (vgl. UFS 19.3.2013, RV/0397-F/12 mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Judikatur).

Die Fachliteratur sieht den außerbetrieblichen unentgeltlichen Fruchtgenuss mit Zurückhaltung. Nach Doralt (RdW 1998, 519) drängt sich als Beweggrund für solche Konstruktionen zwischen Ehegatten der Steuerspargedanke durch Einkommenssplitting auf. Bei einer reinen Vermögensverwaltung - wie einer Vermietung - sei die Wahrnehmung von Marktchancen durch eigene Leistung und eigene Verantwortung kaum möglich. Ein Risiko des Fruchtnießers liege beim unentgeltlichen Fruchtgenuss nicht vor, die Gefahr,

Verluste zu erwirtschaften, bestehe nicht oder sei als gering einzustufen. *Doralt* kommt zu dem Schluss, dass der unentgeltliche Fruchtgenuss im Bereich der Vermögensverwaltung kein Kriterium für eine abweichende Einkünftezurechnung ist.

Bei Durchsicht der streitgegenständlichen Vereinbarung vom 1.1.2010 über die Einräumung des Fruchtgenusses fällt auf, dass unter dem Punkt "Zur Klarstellung" stark betont wird, nunmehr sei Frau C in steuerlicher Hinsicht für die vermietete Wohnung zuständig. Insofern entsteht der Eindruck, dass die steuerliche Komponente der Grund für die gewählte Gestaltung ist. Nicht zu überzeugen vermag das Argument, es sollten der Frau C, die über keine eigenen Einkünfte verfügt und die "voll von der finanziellen Unterstützung ihres Ehegatten abhängig ist", wenigstens geringe eigene Finanzmittel verschafft werden. Nach in Österreich geltender Rechtslage hat nämlich der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt (§ 94 Abs. 2 ABGB). Zur Unterhaltsbemessung hat die zweitinstanzliche, vom OGH übernommene Judikatur Prozentsätze als Orientierungshilfen herausgearbeitet. Demnach gebühren dem Ehegatten ohne eigenes Einkommen 33% vom Nettoeinkommen des anderen (nach Lehrmeinungen ist dieser Prozentsatz zu gering und wäre ein solcher von 40% angemessen, siehe hiezu *Stabentheiner* in *Rummel*³, § 94 Rz 5, 6).

Zudem betrugen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut angefochtenem - jedoch der Höhe nach unbestrittenem Bescheid - im Streitjahr 2.393,45 €. Der Frau C als Fruchtnießerin käme also zu ihrem schon bisher bestehenden Anteil nochmals ein Betrag von 1.196,73 € zu. Eine nennenswerte Verschaffung "eigener Finanzmittel" liegt insofern wohl nicht vor.

Im Weiteren sprechen gegen das ernstgemeinte Übertragen einer Einkunftsquelle die im Streitjahr unverändert bleibenden Rahmenbedingungen wie die Nichtverständigung der Mieter, die nach wie vor als Bestandgeberin aufscheinende Personengemeinschaft und die Überweisung auf ein Konto des Herrn C. Wenn auch diese Mängel der Form nach im Jahr 2012 korrigiert wurden und offenbar sogar eine - nicht unbedingt erforderliche Grundbuchseintragung erwirkt wurde - ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach ein entstandener Abgabenanspruch durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen nicht beseitigt werden kann (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 4 Rz 11 mit Judikaturhinweisen).

Die nachgeschobenen Korrekturen vermögen es daher mangels (anteiliger) Übertragung einer Einkunftsquelle im Streitjahr 2010 nicht, Frau C zum steuerlichen Zurechnungssubjekt der gesamten, aus der Vermietung erfließenden Einkünfte zu machen. Vielmehr behält sie ihre bisherige Rolle als Beteiligte der Miteigentümergemeinschaft bei und sind ihr die laut angefochtenem Bescheid auf ihren Gatten entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zuzurechnen.

Soweit das gültige Zustandekommen der Fruchtgenusseinräumung nach den strengen, für Vereinbarungen unter nahen Angehörigen geltenden Kriterien zu überprüfen ist, kann festgehalten werden: Die schriftlich abgefasste Fruchtgenusseinräumung erfüllt

das Publizitätserfordernis. Eine Grundbuchseintragung ist, wie ausgeführt, nicht zwingend erforderlich. Der Inhalt ist klar umschrieben. Ob die Vereinbarung allerding auch zwischen Fremden unter den selben Bedingungen geschlossen worden wäre, darf bezweifelt werden, zumal die Fruchtgenusseinräumung unentgeltlich erfolgte (die von Finanzamtsseite neben der nicht erforderlichen Grundbuchseintragung angeführten, weiteren Ausschlusskriterien betreffen nicht die Fruchtgenussvereinbarung sondern die Mietverträge).

Für die auf das Streitjahr folgenden Veranlagungszeiträume wird es seitens der Abgabenbehörde - bei allfälligem Ausgehen von einer gültigen Fruchtgenusseinräumung - erneut zu beurteilen sein, ob die oben dargelegten Voraussetzungen für eine Einkünftezurechnung an Frau C vorliegen. Es wird dabei darauf Bedacht zu nehmen sein, dass die tatsächlichen entsprechend den rechtlichen Verhältnissen gestaltet sein müssen, zumal die bloß rechtliche Begründung der Fruchtnießung nicht genügt (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Zudem wird die herrschende Lehre (*Doralt*, RdW 1998, 519 siehe oben, *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 147 ff), wonach die Gestaltungsmöglichkeiten des Fruchtnießers im Rahmen einer Vermögensverwaltung so gering sind, dass regelmäßig keine für eine Einkünftezurechnung erforderliche Teilnahme am Wirtschaftsleben darstellbar ist, zu beachten sein.

Die Beschwerde war spruchgemäß abzuweisen.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision: Die zu lösende Rechtsfrage findet Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Es liegt daher keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Feldkirch, am 8. Jänner 2015