

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache B-KG, Adresse1, vertreten durch WTH-KG, Adresse2, über die Beschwerden vom 21.11.2012, 21.1.2013 und 15.3.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 16.10.2012, 6.12.2012 und 12.2.2013 betreffend Aufhebung (des Feststellungsbescheides 2010 vom 4.4.2012) gemäß § 299 BAO und betreffend die Feststellungsverfahren für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### **1. Feststellungsverfahren zu St.Nr. 111/1111**

**(HG)**

Die in Adresse1, gelegene bebaute Liegenschaft (Gebäude) befand sich bis 2013 im Miteigentum von A, B, C und D. Bis zu seiner Veräußerung an die X GmbH (mit Kaufvertrag vom 3.7.2013) wurden aus dem Objekt Vermietungseinkünfte erwirtschaftet, welche unter der Steuernummer 111/1111 des Finanzamtes FA gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden.

Hinsichtlich der Feststellungsverfahren betreffend die Jahre 2011 bis 2013 wird auf das beim BFG zur GZ RV/7103334/2015 protokollierte Beschwerdeverfahren hingewiesen.

### **2. beschwerdegegenständliches Feststellungsverfahren zu St.Nr. 222/2222**

**(B-KG)**

Im Firmenbuch des LG N ist unter der FN 333333 die – im September 2013 – gelöschte B-KG eingetragen, an der zuletzt die unter Pkt. 1 angeführten Personen beteiligt waren.

Im Juni 2010 erfolgten nachstehende Änderungen im Stande der Gesellschafter:

	Komplementär	Kommanditist
1. B	1972 bis 06/2010	ab 06/2010
2. A		ab 06/2010
3. C	seit 1972	
4. D	ab 06/2010	2009 bis 06/2010

Die KG erzielte Einkünfte aus der Verpachtung der Einrichtung und der vom Amt der Niederösterreichischen Landesregierung im Jahr 1954 erteilten Konzession. Diese Einkünfte werden unter der St.Nr. 222/2222 des Finanzamtes FA gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt und zu jeweils 25% auf die o.a. Gesellschafter 1.-3. und auf E (als Fruchtgenussberechtigte) aufgeteilt.

### 3. Fruchtgenuss

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurde dem Finanzamt ein mit 30.11.2009 datiertes Schreiben vorgelegt. In diesem hat B (Miteigentümer lt. Pkt. 1 und Kommanditist lt. Pkt. 2) seine Pacht- und Mietinnahmen aus seinen Anteilen am X in Adresse1 ab 1.1.2010 seiner Ehefrau, F, angeboten, die dieses Angebot angenommen hat. Das Schreiben enthält eine (Anm. BFG: nicht lesbare) Unterschrift.

In den Beilagen zu den Feststellungserklärungen betreffend die o.a. Hausgemeinschaft (St.Nr. 111/1111 lt. Pkt. 1) und die o.a. KG (St.Nr. 222/2222 lt. Pkt. 2) wurde ab dem Jahr 2010 jeweils F (statt bisher B) als Beteiligte angeführt.

Das Finanzamt hat in beiden Feststellungsverfahren (betreffend die HG und die KG) die Fruchtgenussvereinbarung nicht anerkannt und die anteiligen Einkünfte weiterhin B zugerechnet. Begründet wurde dies unter Hinweis auf die Erfordernisse bei zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen im Wesentlichen damit, dass der Ehegattin weder ein dingliches Fruchtgenussrecht eingeräumt noch eine Regelung darüber getroffen worden sei, wer die mit den Einnahmen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu tragen hätte. Da dies zum wesentlichen Inhalt eines Fruchtgenussvertrages zähle, fehle dem gegenständlichen Vertrag ein eindeutiger Inhalt. Die Verfügung des B über die ihm zuzurechnenden Einkünfte stelle daher lediglich steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar.

#### **4. Beschwerdeverfahren zu St.Nr. 222/2222 / B-KG**

##### **(Aufhebungsbescheid gemäß § 299 betreffend F 2010, F 2010 und 2011)**

Mit Bescheid vom 16.10.2012 hob das Finanzamt den zunächst erklärungsgemäß für das Jahr 2010 ergangenen Feststellungsbescheid gemäß § 299 BAO im Wesentlichen mit der Begründung auf, bei B liege steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung vor, weshalb die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO bei F zu unterbleiben habe.

Mit Bescheid vom 6.12.2012 – dem zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreter mit RSb zugestellt am 21.12.2012 - wurde für das Jahr 2010 ein neuer Feststellungsbescheid erlassen, in welchem die anteiligen Einkünfte abweichend von der Erklärung weiterhin B zugewiesen wurden. Gleichzeitig wurde in diesem Bescheid ausgesprochen, dass für F eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO unterbleibe. In der Begründung wiederholte das Finanzamt seine Ausführungen im vorerwähnten Aufhebungsbescheid vom 16.10.2012.

In der am 21.1.2013 beim Finanzamt eingelangten und nunmehr als Beschwerde weitergeltenden Berufung wurde Folgendes vorgebracht:

*„.....Das Finanzamt rechnet Einkünfte Herrn B zu und begründet dies damit, dass die Einräumung des Fruchtgenusses an F nur durch Verbücherung entsteht.*

*Dem können wir nicht zustimmen, wie auch schon in der Berufung betreffend die HG X (St.Nr. 111/1111) dargelegt.*

*Hinzu kommt, dass die B-KG über keinen Grundbesitz verfügt und folglich auch im Grundbuch nicht aufscheint. Eine Verbücherung ist daher gar nicht möglich!*

*B hat, wie schriftlich festgehalten, seine Miet- und Pachtrechte seiner Ehefrau F angeboten, wobei sie, wie schon in der Berufung betreffend die HG erwähnt, € 1000,- für die Übernahme des positiven Verrechnungskontos bezahlt hat. Sie hat ab 2010 auch das Unternehmerrisiko zu tragen bzw. kann sie die Marktchancen ausnützen (was derzeit für F höchst aktuell ist, da der langjährige Pächter das Bestandsverhältnis mit Jahresende beendet hat).*

*Es erfolgen auch die Zahlungen auf ein eigenes Konto von Frau F. Weiters wurden natürlich die übrigen Gesellschafter und Beteiligten von diesem Vorgang informiert bzw. wurde dies vor allem dem Pächter mitgeteilt, womit dies auch nach außen ausreichend zum Ausdruck kam.*

*Maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten: diese sprechen eindeutig für die Einräumung eines Fruchtgenusses an F und ist daher die steuerliche Anerkennung nicht zu versagen...“*

Im Bescheid vom 12.2.2013 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 wich das Finanzamt - wie im Vorjahr - insoweit von der Feststellungserklärung ab, als es die Einkünfte unter Hinweis auf die Bescheidbegründung für das Jahr 2010 anteilig an B zurechnete und gleichzeitig aussprach, dass für F eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO unterbleibe.

In der am 15.3.2013 beim Finanzamt eingelangten und nunmehr als Beschwerde weitergeltenden Berufung wurde auf die Begründung in der Berufung/Beschwerde betreffend das Jahr 2010 verwiesen. Weiters wurde angemerkt, dass Frau F für 2011 bereits veranlagt sei und die Einkünfte aus der KG bei ihrem Einkommen erfasst und versteuert worden seien.

## **5. Vorlageberichte an den unabhängigen Finanzsenat (UFS)**

Mit Vorlageberichten vom 26.3.2013 und 31.5.2013 erfolgte die Vorlage der Rechtsmittel an den UFS.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **Sachverhalt**

Laut Grundbuchsabfrage betreffend die Liegenschaft EZ der Katastralgemeindededen (Gebäude, Adresse1) standen je 43/192-Anteile der Liegenschaft im Eigentum des B und der A, je 53/192-Anteile befanden sich im Eigentum von C und D. Die Liegenschaft wurde bis zu ihrem Verkauf im Jahr 2013 vermietet. Die Vermietungseinkünfte werden unter der St.Nr. 111/1111 bei der Hausgemeinschaft HG“ gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Die Verpachtung der Einrichtung sowie der Konzession erfolgte im Rahmen einer Kommanditgesellschaft, an welcher sämtliche Liegenschaftseigentümer beteiligt waren. Die Einkünfte daraus wurden unter der St.Nr. 222/2222 bei der „B-KG“ gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Erstmals für das Jahr 2010 wurde in den beiden Feststellungserklärungen statt B dessen Ehegattin F als Beteiligte angeführt. Im Zuge eines Vorhalteverfahrens legte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt ein mit 30.11.2009 datiertes Schreiben folgenden Inhaltes vor:

*„Fruchtgenuss Anteile:*

*Ich, B, geb. Datum*

*biere meine Pacht- und Mieteinnahmen aus meinen Anteilen am  
X in Adresse1*

*ab 01.01.2010*

*meiner Ehefrau, F, geb. am GeburtsdatumF, an*

*F nimmt dieses Angebot dankend an.“*

Das Schreiben enthält eine – nicht leserliche – Unterschrift.

Strittig ist die steuerliche Anerkennung vorstehender Vereinbarung verbunden mit der Frage, wem die unter den Steuernummern 111/1111 (HG) und 222/2222 (KG) einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte anteilig zuzurechnen sind.

Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist ausschließlich die für die B-KG unter der St.Nr. 222/2222 erfolgte Einkünftefeststellung. Hinsichtlich der Hausgemeinschaft (St. Nr. 111/1111) wird - wie bereits eingangs erwähnt – auf das beim BFG unter der GZ RV/7103334/2015 protokollierte Beschwerdeverfahren hingewiesen.

### **Rechtliche Würdigung**

§ 299 BAO lautete:

(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens. Mehrere Beteiligte liegen zB bei einer KG vor. Erzielt eine KG - wie im gegenständlichen Fall - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so sind diese Einkünfte in Analogie zu § 23 Z 2 EStG 1988 den Gesellschaftern zuzurechnen. Wem Einkünfte zugerechnet werden, richtet sich nach ertragsteuerlichen Vorschriften (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>5</sup>, § 188 Tz 3ff).

Im beschwerdegegenständlichen Verfahren steht die Zurechnung der Einkünfte aus dem Kommanditanteil des B an der B-KG in Streit, welche in den Feststellungserklärungen ab 2010 auf Basis des vorerwähnten Schreibens vom 30.11.2009 an seine Ehegattin erfolgte.

Das Finanzamt erachtete den Inhalt des für das Jahr 2010 ergangenen Feststellungsbescheides vom 4.4.2012 aufgrund der zunächst erklärungskonform erfolgten Zurechnung von Einkünften an F als nicht richtig und ging aus diesem Grund nach § 299 BAO vor. In weiterer Folge rechnete das Finanzamt in den Streitjahren 2010 und 2011 die Einkünfte dem Kommanditisten B zu.

Das BFG teilt aus nachstehenden Erwägungen die Rechtsauffassung des Finanzamtes, derzufolge Frau F als Zurechnungssubjekt der beschwerdegegenständlichen Einkünfte nicht in Betracht kommt:

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 (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Für die Einkünftezurechnung ist das Bestehen einer (von der Einkommensverwendung zu unterscheidenden) Dispositionsbefugnis des potenziellen Zurechnungssubjekts über die Einkünfte unabdingbar (vgl. RdW 2009/326, 375).

Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vgl. Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, (1.4.2010), § 2 Tz 149).

Fruchtgenuss ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz.

Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtgenussberechtigten als (originäre) Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist die Übertragung der Einkunftsquelle. Wird die Einkunftsquelle nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung.

Ein Fruchtgenussberechtigter muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 76 ff, mwH auf die Rsp des VwGH).

Wenngleich die Vereinbarung eines Fruchtgenussrechtes zwischen nahen Angehörigen nach der Judikatur nicht grundsätzlich ungewöhnlich ist (etwa VwGH 24.11.1982, 81/13/0021), sind dennoch bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen

nahen Angehörigen die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten (Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 TZ 157/1).

Wie bereits vom Finanzamt zutreffend festgehalten wurde, müssen Verträge zwischen nahen Angehörigen im Zweifel den für diesen geltenden Beweiserfordernissen entsprechen, somit nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch einem Fremdvergleich standhalten. Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Im vorliegenden Fall ist zu beurteilen,

- ob die dem Finanzamt vorgelegte Vereinbarung die vorgenannten Erfordernisse (Publizitätswirkung, klarer und eindeutiger Inhalt, Fremdüblichkeit) aufweist sowie
- ob B seiner Ehefrau auf Basis dieser Vereinbarung eine Einkunftsquelle übertragen hat oder ob in der gegenständlichen Konstruktion lediglich die Überlassung von Einkünften zu sehen ist.

Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse eignet sich das mit 30.11.2009 datierte Schreiben nicht, als Grundlage für die Übertragung einer Einkunftsquelle von B an seine Ehefrau herangezogen zu werden. Es liegen insbesondere keine klaren Vereinbarungen hinsichtlich der Ausgestaltung des Fruchtgenussrechts vor, dem besagten Schreiben ist nämlich nicht einmal ansatzweise entnehmbar, dass Frau F die Stellung einer Mitunternehmerin vermittelt wurde bzw. dass sie basierend auf der gegenständlichen Vereinbarung irgendeinen Einfluss auf die Einkünfteerzielung nehmen könnte. Das Schreiben enthält weder eine Aussage über die zeitliche Dauer des Fruchtgenuss, noch wurde der Fruchtnießerin eine rechtlich abgesicherte Position eingeräumt. Dass Frau F wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann, ist aus dem Schreiben vom 30.11.2009 jedenfalls nicht ableitbar. Unklar ist zudem, ob ein Brutto- oder Nettofruchtgenuss vereinbart wurde, zumal einerseits die Miet- und Pachteinahmen (und damit Bruttobeträge) „angeboten“ und "dankend angenommen" werden und andererseits die Nettogröße der Einkünfte dem Feststellungsverfahren zugrundeliegt. Nachdem dem Schreiben vom 30.11.2009 weiters nur zu entnehmen ist, dass Frau F die ihr von ihrem Gatten angebotenen Pacht- und Mieteinnahmen dankend annimmt, steht dies auch nicht im Einklang mit dem im Beschwerdeverfahren vorgebrachten Einwand, Frau F hätte € 1.000,00 für die Übernahme des positiven Verrechnungskontos bezahlt. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass von einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des Schreibens vom 30.11.2009 sowie einer fremdüblichen Gestaltung jedenfalls keine Rede sein kann, weshalb sich eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage der Außenwirkung erübrigt.

Auch in den als Beschwerden weitergeltenden Berufungen wird nicht aufgezeigt, dass Frau F im Zusammenhang mit der gegenständlichen Verpachtung der Einrichtung und der Konzession in anderer Weise eine Teilnahme am Wirtschaftsleben entfaltet

hätte, die zu einer Zurechnung der beschwerdegegenständlichen Einkünfte an sie führen könnte. So stellt das bloße Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages bzw. Pachtvertrages eines langjährigen Mieters bzw. Pächters nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten dar (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174). Die Zurechnung von Einnahmen ist auch nicht davon abhängig, auf welches Konto eine Zahlung überwiesen wird.

Fehlt eine klare, jeden Zweifel ausschließende sowie fremdübliche Vertragsgestaltung und ist damit eine Einflussnahmemöglichkeit bzw. die Stellung eines Mitunternehmers nicht gegeben, so findet auch keine Zurechnung der Einkunftsquelle an den Fruchtnießer statt.

Das Finanzamt ist daher zutreffend von Einkommensverwendung ausgegangen, weshalb für das Jahr 2010 die auf § 299 BAO gestützte Bescheidaufhebung zu Recht erfolgte und die in den Feststellungsbescheiden für die Jahre 2010 und 2011 erfolgte Zurechnung der Einkünfte an den Kommanditisten B keine Rechtswidrigkeit erkennen lässt.

Abschließend ist festzuhalten, dass sich auch das für 2011 erstattete Vorbringen, wonach Frau F bereits veranlagt sei und die Einkünfte aus der KG bei ihrem Einkommen erfasst und versteuert seien, als nicht zielführend erweist, zumal das Wohnsitzfinanzamt den erklärungskonform ergangenen Einkommensteuerbescheid entsprechend zu berichtigen haben wird, um ein dem Feststellungsverfahren entsprechendes, rechtmäßiges Ergebnis sicherzustellen.

Die Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur folgt und Tatfragen einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind.

Wien, am 17. Mai 2017

