



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 5

GZ. RV/0390-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. Helmut B., L., vertreten durch Gattringer, Schiller & Partner Wirtschaftstreuhand KG, 4040 Linz, Pulvermühlstraße 23, vom 14. Juni 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Gertrude Schöftner, vom 5. Juni 2002 betreffend Einkommensteuer für Jahre 1993 bis 2001 entschieden:

Die Bescheide vom 5. Juni 2002 betreffend die Einkommensteuer 1993 und 1994 werden gemäß § 289 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Einkommen	986.785,00 S	Einkommensteuer	367.060,00 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 489.330,00 S
				- 122.270,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 8.885,71 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	444.868,00 S	Einkommensteuer	119.810,50 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 137.832,60 S
				- 18.022,00 S
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	- 1.309,71 €
1997	Einkommen	681.630,00 S	Einkommensteuer	230.100,96 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 225.768,30 S
				4.333,00 S
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)	314,89 €
1998	Einkommen	679.907,00 S	Einkommensteuer	229.386,96 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 225.768,30 S
				3.619,00 S
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)	263,00 €
1999	Einkommen	642.126,00 S	Einkommensteuer	213.510,96 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 225.768,30 S
				- 12.257,00 S
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	- 890,75 €
2000	Einkommen	773.515,00 S	Einkommensteuer	268.924,22 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 221.014,80 S
				47.909,00 S
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)	3.481,68 €
2001	Einkommen	740.226,00 S	Einkommensteuer	258.234,56 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 181.196,27 S
				77.038,00 S
			ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)	5.598,57 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

## Entscheidungsgründe

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung der Wohnungseigentumsgemeinschaft R. wurde festgestellt, dass der Berufungswerber (Bw.) nicht an der in seinem Eigentum stehenden Wohnung in der W. sondern an einer anderen Adresse wohnhaft ist. Es wurde daher angeregt zu überprüfen, ob Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen bzw. erklärt wurden.

Laut einen Aktenvermerk vom 4. Juni 2002 hat der Bw. anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 22. Mai 2002 Folgendes mitgeteilt:

Er hätte die Wohnung im August 1989 geerbt und seit Dezember 1989 werde diese vermietet. Das Objekt werde seitdem zur Gänze von seiner Gattin betreut und sie habe auch die Einnahmen bzw. den Überschuss bekommen. Da die Gattin keine Einkünfte beziehe, hätte der Bw. geglaubt, man müsse diese Einkünfte nicht versteuern. Er hätte ja seine Einkünfte versteuert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien nicht seine, sondern gehören ausschließlich der Gattin. Dem Bw. sei vom Finanzamt erklärt worden, dass so lange er Eigentümer der Wohnung ist, ihm die Einkünfte zuzurechnen seien, außer es gebe einen Vertrag, wo das Fruchtgenussrecht der Gattin zugestanden werde. Einen solchen gebe es nicht, es wäre eine mündliche Abmachung, hätte der Bw. mitgeteilt. Daraufhin sei ihm vom Bearbeiter des Finanzamtes gesagt worden, dass gerade unter Ehegatten derartige mündliche Vereinbarungen keine Gültigkeit hätten. Es gäbe auch keine genauen Unterlagen mehr, aus denen eine Überschussermittlung erstellt werden könnte. Der Überschuss werde daher wie folgt ermittelt:

Einnahmen jährlich	3.800,00 €	
Betriebskosten	-1.426,00 €	
Absetzung für Abnutzung	-577,50 €	
Überschuss	1.796,50 €	(ca. 25.000,00 S)

Der Bw. hätte auch angeführt, dass sonst keine Ausgaben mehr angefallen seien. Die AfA sei wie folgt ermittelt worden:

Die Wohnung sei 35 m<sup>2</sup> groß. Der Preis pro m<sup>2</sup> liege in dieser Wohngegend bei ca. 15.000,00 S bis 20.000,00 S.  $35 \text{ m}^2 \times 1.100,00 \text{ € (ca. 15.140,00 S)} = 38.500,00 \text{ €}$ , davon  $1,5 \% = 577,50$ .

Es sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens ab dem Jahr 1993 durchzuführen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würden mit jährlich 25.000,00 S festgesetzt. Sicher sei anzunehmen, dass die Einkünfte in den Vorjahren nicht so hoch gewesen wären, jedoch müsse auch angemerkt werden, dass die Jahre 1990 bis 1992 nicht wieder aufgenommen

werden könnten, was jedoch kein Grund für eine höhere Festsetzung sei, jedoch als gerecht erscheine.

Das Finanzamt hat mit den Bescheiden vom 5. Juni 2002 die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1993 bis 2001 gemäß § 303 Abs. 4 der BAO wieder aufgenommen. Als Wiederaufnahmegrund wurde lediglich angeführt, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen 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. Bei den Einkommensteuerbescheiden für 1993 bis 2001 wurden zusätzlich zu den bisher veranlagt gewesen Einkünften die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. jeweils 25.000,00 S berücksichtigt. Somit wurden die Einkommensteuer für 1993 mit 2.102,35 €, die Einkommensteuer für 1994 mit -2.419,50 €, die Einkommensteuer für 1995 mit -8.758,53 €, die Einkommensteuer für 1996 mit -1.221,19 €, die Einkommensteuer für 1997 mit 388,15 €, die Einkommensteuer für 1999 mit -857,18 €, die Einkommensteuer für 2000 mit 3.492,58 € und die Einkommensteuer für 2001 mit 5.584,04 € festgesetzt.

In der gegenständlichen Berufung vom 14. Juni 2002 wurde vorgebracht, dem Grunde nach sei die Einbeziehung von Vermietungseinkünften im geschätzten Jahresbetrag von 25.000,00 S in die Einkommensteuerpflicht des Bw. deswegen ungerechtfertigt, weil nach dem Parteiwillen beabsichtigt war, sowohl die Verwaltung als auch die Früchte aus dieser Vermietung der Gattin des Bw. zukommen zu lassen. Aus diesem Grund sei mit Wirkung ab 1. Oktober 1989 auch ein Mietverhältnis zwischen Frau Erika B. und Frau Marta P. laut beiliegendem Mietvertrag begründet worden. Dem Mietvertrag gehe eine faktische Fruchtgenusseinräumung voraus, welche mit einem Vormangel behaftet sei, da der Bw. nicht gewusst hätte, dass ein nach außen tretender Vertrag dafür erforderlich gewesen wäre. Das Notariatszwangsgesetz sei für bestimmte Vertragstypen zwingend anzuwenden. Werde die durch das Notariatszwangsgesetz vorgeschriebene Form von Parteien nicht eingehalten, so sei das Rechtsgeschäft absolut nichtig; allerdings trete die Nichtigkeit nur mit einer sehr wichtigen Einschränkung ein: "Nach § 1432 ABGB kann die Zahlung einer solchen Schuld, welche nur aus Mangel der Förmlichkeiten ungültig ist, nicht zurückgefordert werden." Die Rechtssprechung hätte jedenfalls keine Bedenken, die Heilung eines Formmangels durch Erfüllung zu akzeptieren. Besonders wichtig sei dabei die ständige Judikatur, nach der Ehepakete nicht formgebunden seien, wenn die güterrechtlichen Beziehungen durch die getroffenen Regelungen nicht erst versprochen, sondern schon unmittelbar verwirklicht werden. In eben solcher Kontinuität hätte der OGH entschieden, dass Kaufverträge zwischen Ehegatten durch vollständige Erfüllung ihr Vormanko verlieren würden. Die Vorschrift des § 23 Abs. 3 BAO, nach der die Formnichtigkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung der

Abgaben keine Bedeutung hätte, sofern die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen, entspreche daher voll den Wertungen des Zivilrechts, da dieses den Übergang einer Sache aus den oben erwähnten Gründen trotz Formmangels des Grundgeschäfts nicht als rechtsgrundlose Bereicherung ansehe (vgl. dazu Ruppe, Handbuch der Familienverträge, Seite 71 f).

Der Höhe nach werde lediglich darauf hingewiesen, dass ohne Berücksichtigung der indexgebundenen Anpassung von Mieterträgen pauschal p.A. durchgehend 25.000,00 S als Einkünfte in Ansatz gebracht worden seien. Dies entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Es werde deshalb unter Berufung auf das faktische Vorliegen eines Fruchtgenussverhältnisses zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin betreffend das gegenständliche Mietobjekt beantragt, die vorliegenden Bescheide aufzuheben und die Erträge aus dem Mietverhältnis Frau Erika B. zuzuordnen.

Der Berufung wurde eine Ablichtung eines Mietvertrages vom 1. Oktober 1989, abgeschlossen zwischen Frau Erika B. und Frau Marta Christine P. vorgelegt. Daraus geht hervor, dass die Basismiete 2.050,00 S pro Monat auf Verbraucherindexbasis vom 1. Dezember 1989 beträgt. Die Basismiete sei an die Steigerung des amtlichen Verbraucherindex gebunden und werde jeweils per 1. Dezember eines Jahres an diesen angepasst. Die Bewirtschaftungskosten würden 950,00 S pro Monat betragen. Die Höhe der monatlichen Bewirtschaftungskosten verändere sich jeweils nach Abrechnung dieser Kosten durch die Hausverwaltung entsprechend deren Vorschreibung. Die sonstigen Betriebskosten, die mit der Nutzung der Garconniere in Zusammenhang stehen (z.B. Stromverbrauch) wären direkt vom Mieter in der angefallenen Höhe zu tragen.

Weiters wurde der Berufung ein Schreiben der Erika B. an die Mieterin Marta P. vom 2. Jänner 2002 in Ablichtung beigelegt, wonach auf Grund der Veränderung der Bewirtschaftungskosten per 1. Jänner 2002 sich eine Senkung der Gesamtvorschreibung ergebe. Die Grundmiete betrage ab 1. Jänner 2002 197,89 € plus Akonto der Bewirtschaftungskosten in Höhe von 118,85 €, sodass die Gesamtmiete ab 1. Jänner 2002 neu mit 316,74 € zu berechnen sei.

Auch wurde der Berufung eine Betriebskostenabrechnung der K.. vom 1. Jänner 2002 beigelegt. Daraus ergibt sich eine Vorschreibung von 118,85 € monatlich.

Der Berufung lag auch ein Schreiben der Erika B. an die Mieterin Marta P. vom 20. Dezember 2001 bei, wonach sich eine Veränderung der Grundmiete ab 1. Jänner 2002 auf Grund der Veränderung des Verbraucherpreisindex ergebe. Demnach ergäbe sich ab 1. Jänner 2002 eine neue Grundmiete von 141,70 € (2.723,00 S).

Die Berufung wurde am 4. August 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 25. August 2005 wurde dem Bw. Folgendes vorgehalten:

"Nach der Aktenlage wurden Ihnen bei der Einkommensteuerfestsetzung für 1993 bis 2001 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von jeweils 25.000,00 S zugerechnet. Das Finanzamt hat mangels Vorlage entsprechender Überschussermittlungen den Überschuss für die Jahre 1993 bis 2001 gemäß § 184 der Bundesabgabenordnung (BAO) geschätzt. Dabei wurde das Schreiben Ihrer Gattin, Frau Erika B., an die Mieterin Frau Martha Christina P. vom 2. Jänner 2002, aus dem ein monatlicher Gesamtmietmietzins ab Jänner 2002 von 316,74 € hervorgeht, der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu Grunde gelegt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat das Finanzamt somit wie folgt ermittelt:

Einnahmen jährlich	3.800,00 €
Betriebskosten	-1.426,00 €
Absetzung für Abnutzung	-577,50 €
Überschuss	1.796,50 €
	~ ca. 25.000,00 S

Bei der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung ist das Finanzamt von fiktiven Anschaffungskosten der 35 m<sup>2</sup> großen Wohnung von 38.500,00 € (ca. 530.000,00 S) ausgegangen. Dabei wurde ein Quadratmeterpreis von 1.100,00 € (ca. 15.140,00 S) zu Grunde gelegt. Die jährliche Absetzung für Abnutzung beträgt daher 1,5 % der fiktiven Anschaffungskosten, das sind 577,50 € (7.946,57 S).

#### Zur Einkommensteuerfestsetzung für 1993 und 1994:

Nach der Aktenlage erfolgte die erstmalige Festsetzung der Einkommensteuer für 1993 mit Bescheid vom 11. August 1994. Bis zur Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides am 5. Juni 2002 ist keine Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches aktenkundig. Weiters ist aus den Akten nicht nachvollziehbar, dass es sich bei der auf Grund der Versteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anfallenden Einkommensteuer für 1993 um eine hinterzogene Abgabe handelt. Nach Ansicht des Referenten ist hinsichtlich der Einkommensteuer für 1993 die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 1999 eingetreten, sodass die Abgabenfestsetzung mit dem angefochtenen Bescheid nicht zulässig war.

Ähnlich verhält es sich mit der Einkommensteuer für 1994. Diese ist erstmals mit Bescheid vom 11. Oktober 1995 festgesetzt worden. Mangels Unterbrechungshandlungen ist die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 2000 eingetreten, sodass die Abgabenfestsetzung mit dem am 5. Juni 2002 ergangenen angefochtenen Bescheid nicht zulässig war.

Diese Umstände wurden dem Finanzamt zwar noch nicht zur Kenntnis gebracht, dennoch haben Sie bereits Gelegenheit, dazu eine Stellungnahme abzugeben.

#### Zur Einkommensteuer für 1995 bis 2001:

Hinweise auf eine Festsetzungsverjährung sind hinsichtlich dieser Abgabenfestsetzungen nicht gegeben, zumal zB die Festsetzungsverjährung bei der Einkommensteuer für 1995 auf Grund eines am 19. Februar 1997 erlassenen Erstbescheides erst am 31. Dezember 2002 eingetreten wäre. Ähnlich verhält es sich mit der Einkommensteuer 1996. Diesbezüglich ist der Erstbescheid am 18. November 1997 ergangen, sodass die Festsetzungsverjährung frühestens am 31. Dezember 2002 eingetreten wäre.

Unstrittig ist, dass Sie der zivilrechtliche Eigentümer der an Frau P. vermieteten Wohnung in der W sind. Was die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an dieser Eigentumswohnung zu Gunsten Ihrer Gattin betrifft, ist zu beachten, dass bei der Beurteilung der

Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen die von der Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten sind (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz. 157/1). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit nur dann anerkannt (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz. 160), wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären (Fremdvergleich).

Die von Ihnen in der gegenständlichen Berufung behauptete "faktische Fruchtgenuss-einräumung" entbehrt unabhängig von deren zivilrechtlicher Gültigkeit diesen angeführten Anerkennungskriterien, sodass schon aus diesem Grund die gegenständliche Berufung dem Grunde nach kaum Aussichten auf Erfolg hat, es sei denn, Sie können entsprechende Unterlagen, aus denen eine den oben angeführten Kriterien entsprechende Einräumung des Fruchtgenussrechtes zu Gunsten Ihrer Gattin hervorgeht, vorlegen.

Was die Schätzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrifft, ist das Finanzamt zwar vom Schreiben Ihrer Gattin, Frau Erika B., an die Mieterin Frau Martha Christina P. vom 2. Jänner 2002 ausgegangen. Darin ist von einer **Senkung** der Gesamtvorschreibung die Rede, sodass ohnehin von einem niedrigeren Gesamtmietzins ausgegangen wurde. Ihr Hinweis in der gegenständlichen Berufung, wonach die indexgebundene Anpassung von Mieterträgen nicht berücksichtigt wurde, ist dennoch berechtigt. Sie werden jedoch eingeladen, die in den Jahren 1995 bis 2001 eingegangenen Mietzahlungen konkret bekannt zu geben. Weiters mögen die Betriebskostenabrechnungen der Fa. "NEUE HEIMAT" OÖ. GmbH für die Jahre 1995 bis 2001 vorgelegt werden. Sollten Sie dieser Aufforderung nicht nachkommen (können), werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt gemäß § 184 BAO geschätzt:

Einnahmen <b>1995</b>	44.000,00 S
Betriebskosten	-14.600,00 S
Absetzung für Abnutzung	-7.950,00 S
<b>Überschuss 1995</b>	<b>21.450,00 S</b>
Einnahmen <b>1996</b>	45.000,00 S
Betriebskosten	-15.000,00 S
Absetzung für Abnutzung	-7.950,00 S
<b>Überschuss 1996</b>	<b>22.050,00 S</b>
Einnahmen <b>1997</b>	46.000,00 S
Betriebskosten	-15.300,00 S
Absetzung für Abnutzung	-7.950,00 S
<b>Überschuss 1997</b>	<b>22.750,00 S</b>
Einnahmen <b>1998</b>	47.000,00 S
Betriebskosten	-15.600,00 S
Absetzung für Abnutzung	-7.950,00 S

Überschuss <b>1998</b>	23.450,00 S
Einnahmen <b>1999</b>	48.000,00 S
Betriebskosten	-16.000,00 S
Absetzung für Abnutzung	-7.950,00 S
Überschuss <b>1999</b>	24.050,00 S
Einnahmen <b>2000</b>	49.000,00 S
Betriebskosten	-16.300,00 S
Absetzung für Abnutzung	-7.950,00 S
Überschuss <b>2000</b>	24.750,00 S
Einnahmen <b>2001</b>	50.000,00 S
Betriebskosten	-16.600,00 S
Absetzung für Abnutzung	-7.950,00 S
Überschuss <b>2001</b>	25.450,00 S

Mit Schreiben vom 30. August 2005 ersuchte der Bw. um Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis Ende September. In der Stellungnahme vom 19. September 2005 wurde vorgebracht:

"Vorab besten Dank für die positive Erledigung der Berufung der Höhe nach. Die berechneten Überschüsse der Jahre 1995 bis 2001 werden mangels geeigneter genauerer Unterlagen in dieser Form zu berücksichtigen sein.

Dem Grunde nach verweisen sie darauf, dass hinsichtlich der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der gegenständlichen Eigentumswohnung zu Gunsten der Gattin zu beachten wäre, dass bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen die von der Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten sind und führen aus, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen wären.

Sie halten weiters fest, dass die in der Berufung behauptete "praktische Fruchtgenussseinräumung" unabhängig von deren zivilrechtlicher Gültigkeit diesen angeführten Anerkennungskriterien nicht entspricht, sodass schon aus diesem Grund die Berufung dem Grunde nach kaum Aussichten auf Erfolg hätte, es sei denn der Bw. könne entsprechende Unterlagen, aus denen eine den o.a. Kriterien entsprechende Einräumung des Fruchtgenusses zu Gunsten der Gattin hervorgeht, vorlegen.

Zum Thema Publizität verweist Rz 1132 der EStRL ausdrücklich darauf, dass die Schriftform des Vertrages nicht unbedingt erforderlich wäre; in Ausnahmefällen ist bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abstoßes und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich.

Rz 1133 der EStRL führt aus, dass es dem Abgabepflichtigen frei stünde, mit welchen Mitteln die Tatbestandserfüllung nachgewiesen wird, sofern der Vertrag für Dritte erkennbar ist.



Wie bereits in der Berufung ausgeführt war nach dem Parteiwillen beabsichtigt, sowohl die Verwaltung als auch die Früchte aus der Vermietung der Gattin des Bw., Frau Erika B. zukommen zu lassen. Wie sonst hätte Frau Erika B. mit Frau Marta P. mit Wirkung ab 1. Oktober 1989 ein Mietverhältnis laut dem der Berufung beiliegenden Mietvertrag begründen können.

Die der Vermietung zu Grunde liegende Wohnung stammt aus einer Erbschaft und wurde mehrere Jahre lang familienintern von der Tochter benützt. Frau B. war in dieser Zeit mit der Verwaltung und Pflege der Wohnung beschäftigt und sollte sich auch weiterhin um diese Agenden kümmern. In logischer Konsequenz daraus wurde damals zwischen den Ehegatten vereinbart, dass auch allfällige Einnahmen aus der Nutzung der Wohnung für die Mühewaltung der Gattin zustünden.

Ein schriftlicher Vertrag zwischen den Ehegatten über diese Fruchtgenusseinräumung wurde nicht abgeschlossen.

Dies war zivilrechtlich unproblematisch, da die Heilung dieses Formmangels durch Erfüllung akzeptiert wird (vgl. dazu bereits die in der Berufung zum Ausdruck gebrachten Hinweise). Rz 1134 der EStRL verweist ebenfalls darauf, dass das Vorliegen schriftlicher Verträge für die steuerliche Anerkennung deshalb nicht Voraussetzung ist, weil Rechtsvorgänge nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen sind und auch ein wegen Formmangels nichtiges Geschäft gemäß § 23 Abs. 3 BAO für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung sein kann.

Da einerseits der Parteiwille nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, des Weiteren das Vorliegen der Schriftform in gegenständlicher Causa nicht zwingend erforderlich ist und der vorliegende Sachverhalt zivilrechtlich Gültigkeit erlangt hat, wird neuerlich ersucht, das Vorliegen einer Fruchtgenusseinräumung anzuerkennen und die Einkünfte aus den Jahren 1995 bis 2001 Frau Erika B. zuzurechnen."

Der Schriftverkehr mit dem Bw. wurde am 26. September 2005 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. In der Stellungnahme per e-mail vom 25. Oktober 2005 wurde ausgeführt, dass das Finanzamt zur Kenntnis nehme, dass hinsichtlich der Einkommensteuer 1993 und 1994 die Verjährung eingetreten ist. Zur Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2001 wurde angeführt:

- a) Die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an die Ehegattin könne nach Ansicht des Finanzamtes nicht anerkannt werden (EStRL Rz 1127 f)
- b) das Finanzamt sei mit dem Schätzungsvorschlag einverstanden.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **Zur Einkommensteuer 1993 und 1994:**

Nach § 207 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) iVm. § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht eine Abgabe festzusetzen fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Weder nach der Bestimmung des § 209 Abs. 1 BAO vor dem AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180, noch nach der nunmehr gültigen Fassung des § 209 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2004/180 ist die Festsetzung der Einkommensteuer für 1993 und 1994 so

rechtzeitig vorgenommen worden, dass sie innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist erfolgt ist. Auf diesen Umstand wurde bereits im Vorhalt vom 25. August 2005 hingewiesen. Die somit trotz Eintritt der Verjährung erlassenen Einkommensteuerbescheide für 1993 und 1994 sind daher gemäß § 289 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) aufzuheben. Dies hat zur Folge, dass Einkommensteuerbescheide vom 11. August 1994 (Einkommensteuer 1993) und 11. Oktober 1995 (Einkommensteuer 1994) wieder in den Rechtsbestand treten.

### **Zur Einkommensteuer 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001:**

Im gegenständlichen Fall liegt laut den Ausführungen des Bw. ein Zuwendungsfruchtgenuss, der zu Gunsten seiner Gattin eingeräumt wurde, vor. Bei der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zu beachten, dass eindeutige Vereinbarungen vorliegen müssen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 160).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. kaum Ausführungen dazu gemacht, ob die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Ehegattin fremdüblich ist. Maßgeblich für die Beurteilung dieses Kriteriums ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Dabei ist zu hinterfragen, ob den Vereinbarungen ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zu Grunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist dem Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 165). Allein die Art und Weise, wie im gegenständlichen Fall das Fruchtgenussrecht zu Gunsten der Ehegattin des Bw. eingeräumt wurde, lässt Zweifel an der Fremdüblichkeit der Fruchtgenusseinräumung entstehen. Gerade Liegenschaften ist es fremdüblich, dass Dienstbarkeiten wie die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ins Grundbuch eingetragen werden. Eine derartige Eintragung im Grundbuch wurde nicht behauptet. Vielmehr hat der Bw. dargelegt, dass ein derartiges Recht zwischen den Ehegatten lediglich mündlich eingeräumt worden ist, was nicht

dem allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis entspricht. Im Übrigen setzt die Eintragung im Grundbuch das Vorliegen einer schriftlichen Urkunde voraus, die in der Regel im Original dem Grundbuchsgericht vorgelegt werden müssen (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I<sup>12</sup>, 318). Wenn der Bw. ausführt, dass sich seine Ehegattin seit dem Erwerb von Todes wegen mit der Verwaltung und Pflege der Wohnung beschäftigt hätte und sich auch weiterhin um diese Agenden hätte kümmern sollen, dann spricht das noch nicht für eine Einräumung des Fruchtgenussrechtes. Vielmehr weisen die Ausführungen darauf hin, dass die Gattin des Bw. die Wohnung für den Bw. lediglich verwaltet hat. Allein aus dieser Verwaltungstätigkeit ergibt sich noch nicht, dass ihr aus logischer Konsequenz das Fruchtgenussrecht einzuräumen sei. Im allgemeinen Wirtschaftsleben ist es nämlich nicht üblich, dass einem bloßen Verwalter das Fruchtgenussrecht eingeräumt wird. Wenn die Ehegattin des Bw. in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung Verwaltungsleistungen für den Bw. durchgeführt hat, so kann aus diesem Grund nicht auf die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes geschlossen werden. Auch könnten diese Verwaltungshandlungen der Ehegattin etwa im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erfolgt sein. Im gegenständlichen Fall hat der Bw. die im Vorhalt vom 25. August 2005 aufgezeigten Zweifel an der Fremdüblichkeit der behaupteten "faktischen Fruchtgenusseinräumung" nicht ausräumen können.

Vom Bw. nicht dargelegt, dass eine Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch zu Gunsten der Ehegattin erfolgt ist, obwohl er im Vorhalt vom 25. August 2005 ausdrücklich auf das Kriterium der Publizitätswirkung bei der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufmerksam gemacht wurde. Er hat lediglich darauf hingewiesen, dass ein mündlicher Vertrag vorliege, was keine Voraussetzung für eine Grundbucheintragung sein kann. Weiters seien nach Ansicht des Bw. nach den Einkommensteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen auch mündliche Verträge anzuerkennen.

Die Eintragung dinglicher Rechte an Liegenschaften im Grundbuch entfaltet eine Publizitätswirkung (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I<sup>12</sup>, 326). Nach dem Zivilrecht erfordert die Begründung von Dienstbarkeiten einen Titel und einen Modus. Als Titel kommen Rechtsgeschäfte in Betracht (hier: zB. mündlicher Vertrag). Als Modus ist bei Liegenschaften die Eintragung ins Grundbuch nötig (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I<sup>12</sup>, 387). In der Lehre und Rechtsprechung wird die Ansicht vertreten, dass im Falle der Offenkundigkeit Dienstbarkeiten auch ohne grundbücherliche Eintragung begründet werden können (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I<sup>12</sup>, 388). Um Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anzuerkennen, sind zumindest jene Publizitätserfordernisse zu erfüllen, die im Zivilrecht obligat bzw. bei Verträgen zwischen Fremden Standard sind. So ist aus steuerrechtlicher Sicht ein Mindestmaß an Publizität nur dann erfüllt, wenn die

Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten auch im Grundbuch eingetragen wurde. Das Ermittlungsverfahren hat nicht ergeben, dass dieses Mindestfordernis gegeben war.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die Einkommensteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen keine Rechtsquelle für den Unabhängigen Finanzsenat darstellen, zumal dieser nur an Gesetze und Verordnungen gebunden ist. Die Richtlinien stellen jedoch keine derartige verbindliche Rechtsquelle dar.

Auch über den Inhalt der Fruchtgenusseinräumung wurden die Zweifel des Unabhängigen Finanzsenates nicht ausgeräumt. So wurden seitens des Bw. über den konkreten Inhalt der Fruchtgenusseinräumung (zB. Entgeltlichkeit, Umfang und Dauer) keine Angaben gemacht.

Die Ausführungen des Bw. reichen nicht aus, um den Unabhängigen Finanzsenat hinsichtlich der Jahre 1995 bis 2001 von der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes zu Gunsten der Ehegattin zu überzeugen. Vielmehr erscheint die Auffassung des Finanzamtes als plausibel, wonach kein derartiges Fruchtgenussrecht vorliegt und daher die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Bw. zuzurechnen sind. Dies wird insbesondere auch dadurch erhärtet, da der Bw. trotz offenkundiger Zweifel des Unabhängigen Finanzsenates an dessen Behauptungen keine konkreteren Angaben machen konnte.

Hinsichtlich der Jahre 1995 bis 2001 wird gemäß § 184 BAO die Schätzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne der Ausführungen im Vorhalt vom 25. August 2005 vorgenommen, da der Bw. keine Unterlagen vorlegen konnte, aus denen eine exakte Ermittlung der Einkünfte möglich wäre und beide Parteien des Berufungsverfahrens keine Einwendungen gegen die Schätzungsmethode vorgebracht haben. Damit wurde auch den berechtigten Interessen des Bw. Rechnung getragen, wonach Indexanpassungen bisher vom Finanzamt nicht berücksichtigt wurden. Der Umstand, dass in Vorperioden keine Abgabenfestsetzung infolge des Eintritts der Bemessungsverjährung möglich ist, darf sich auf die Schätzung der Einkünfte in den zu beurteilenden Jahren nicht auswirken. Die Vernachlässigung von Indexanpassungen ist aus diesem Grund nicht zulässig.

Beilagen: 7 Berechnungsblätter

Linz, am 24. November 2005