

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, über die Beschwerde vom 06.05.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt BN vom 02.04.2015 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe betragen:

Zu versteuerndes Einkommen 2014: 4.199,07 €

Einkommensteuer: 0,00 €

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

## Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

1.) Die Bf (Beschwerdeführerin) und ihr Gatte (A) haben mit Kauf- und Wohnungseigentumsverträgen vom 01.01.0000 und 01.06.0000 sowie mit einem Zusatz zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 01.05.0000 (vgl. BFG-Akt, S. 55 ff) von der AGmbH., die Wohnungen top1 inklusive TG-Einstellplatz top2 (Gesamtkaufpreis Betrag1 €) und top3 inklusive TG-Einstellplatz top4 (Gesamtkaufpreis Betrag2 €) in EZ 9999 KG L (Straße1, HBN) erworben.

Im Grundbuch wurde je zur Hälfte das Eigentumsrecht und das Wohnungseigentum an den Wohnungen top1 und top3 und den Autoabstellplätzen AP01 und xx für Bf1 und A1 einverleibt.

2.) Der Wohnungserwerb wurde ua mit einem Kredit von 300.000 € finanziert. Der Kreditvertrag wurde sowohl von der Bf als auch von A unterfertigt (vgl. BFG-Akt, S. 74-76).

3.) Am 01.01.004 wurde zwischen der Bf und ihrem Gatten ein Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen (vgl. BFG-Akt, S. 96-104). Dieser lautet in den für dieses Erkenntnis wesentlichen Teilen wie folgt:

*„Herr A räumt hiemit für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum der ihm am Grundbuchskörper in EZ (Einlagezahl) 9999 (999) KG (Katastralgemeinde) 8888 (888) L gehörigen 7777 Anteile, mit welchen das Wohnungseigentum an xxx und xx gem § 5 Abs 3, § 13 Abs 3 WEG 2002 verbunden ist, seiner Eigentümerpartnerin und Ehegattin Bf2, das lebenslange Fruchtgenussrecht an ebendiesen Anteilen als Dienstbarkeit unentgeltlich ein.“*

*Die Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich, die Wohnungen in gutem und ordentlichem Zustand zu erhalten und die notwendigen Reparaturen innerhalb der Wohnungen auf ihre Kosten unverzüglich vornehmen zu lassen.*

*Sämtliche Bewirtschaftungskosten, insbesondere die in Verbindung mit den §§ 509 ff ABGB entstehenden Kosten werden auf die Dauer des Fruchtgenussrechtes von der Fruchtgenussberechtigten aus eigenem getragen.*

*Die Fruchtgenussberechtigte vergütet dem Eigentümer die jährliche Substanzverminderung in Höhe der steuerlich anerkannten Abschreibung.*

*Es gelten die einschlägigen Bestimmungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussrecht.*

*In diesem Zusammenhang verpflichtet sich die Fruchtgenussberechtigte, jedenfalls nur zeitlich befristete Mietverträge abzuschließen, wobei die nach dem Mietrechtsgesetz kürzest mögliche Dauer zu vereinbaren ist.*

*Dieses Fruchtgenussrecht wird auf den gegenständlichen Miteigentumsanteilen grundbücherlich sichergestellt und nimmt die Fruchtgenussberechtigte diese Rechtseinräumung hiemit an.*

*Für den Fall, dass die Ehe zwischen den Ehegatten Bf2 und A aus welchen Gründen und welchem Verschulden auch immer aufgehoben, geschieden oder nichtig erklärt werden sollte, wird vereinbart, dass das Fruchtgenussrecht der Frau Bf2 erlischt und das Recht grundbücherlich gelöscht werden kann und erteilen die Vertragsteile schon jetzt unter Vorlage des entsprechenden Beschlusses oder Urteiles ihre ausdrückliche Einwilligung zur Einverleibung der Löschung des auf den 4444 Anteilen samt Wohnungseigentum an xxx und xx an der Liegenschaft in EZ 9999 KG 8888 L zugunsten der Bf2 einverleibten Fruchtgenussrechtes.“*

4.) In der Einkommensteuererklärung 2014 erklärte die Bf aus der Vermietung der Objekte HBN, Straße1 einen Verlust von – 80,33 €.

5.) Im Einkommensteuerbescheid vom 2. April 2015 wurde der Bf aber nur ein Verlustanteil von - 40,17 € zugewiesen. Begründet wurde ausgeführt, bezüglich der gegenständlichen Vermietung liege eine Mitunternehmerschaft vor. Die Einnahmen und Umsätze seien daher unter der Steuernummer der Mitunternehmerschaft (St. Nr. 7834, Bf1 und Mitbesitzer) zu erfassen. Der Fruchtgenuss werde steuerlich nicht anerkannt, da die Vereinbarung eine Scheidungsklausel beinhalte (vgl. Außenprüfungsbericht vom 10. Juli 2014).

6.) Im Außenprüfungsbericht vom 10. Juli 2014 wurde ausgeführt, da die Bf nicht Alleineigentümerin der Wohnungen sei, liege eine Mitunternehmerschaft vor (vgl. BFG-Akt, S. 18).

7.) In der gegen den Einkommensteuerbescheid vom 2. April 2105 fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 2. Mai 2015 wurde vorgebracht, die Bf könne als Fruchtgenussberechtigte ihr Nutzungsrecht aus einer rechtlich gesicherten Position heraus ausüben. Über die Fruchtgenusseinräumung sei ein Notariatsakt abgeschlossen worden. Das Fruchtgenussrecht sei im Grundbuch eingetragen worden.

8.) In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 21. August 2015 wurde im Wesentlichen ausgeführt, da der gegenständliche Fruchtgenussvertrag eine Scheidungsklausel enthalte, verfüge die Bf über keine rechtlich abgesicherte Position (so auch UFSS 29.07.2011, RV/0511-S/10).

9.) Mit Eingabe vom 22. September 2015 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht beantragt.

10.) Im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014 (Ausfertigungsdatum 7. April 2015), der an Bf1 und Mitbesitzer gerichtet war, wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe vom – 80,33 € festgestellt und je zur Hälfte der Bf und A1 zugewiesen. Gegen diesen Bescheid wurde namens der Mitunternehmerschaft Beschwerde erhoben. Diese wurde mit Beschluss des BFG vom 2. März 2017, RV/6745, als unzulässig zurückgewiesen, weil der Feststellungsbescheid des Finanzamtes vom 7. April 2015 an ein nicht parteifähiges Gebilde gerichtet gewesen sei. Im Beschwerdefall liege keine Mitunternehmerschaft vor. Die Einkünfte seien ausschließlich Bf1 zuzurechnen.

## II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Der Fruchtgenuss ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Der Fruchtnießer kann die Sache in jeder Hinsicht nutzen, ist verpflichtet, diese nach den Regeln der ordentlichen Wirtschaftsführung gemäß § 513 ABGB zu erhalten und kann sich mit der Servitutsklage schützen. Nach § 511 ABGB steht ihm der volle Ertrag einschließlich Zubehör und Zuwachs zu. Die Aufwendungen hat er bis zur Höhe der Erträge zu übernehmen (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2016, § 2, Rz 43 ff).

2.) Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht sind zwar grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen; in bestimmten Fällen können sie auch dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zugerechnet werden. Eine Zurechnung zum Fruchtgenussberechtigten setzt voraus, dass dieser auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt. Dem Fruchtgenussberechtigten verbleibt daher nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen; Nettofruchtgenuss).

Verbleiben dem Fruchtnießer die Bruttoeinnahmen und trägt der Fruchtgenussbelastete die mit der Fruchtgenusssache verbundenen Aufwendungen (Bruttofruchtgenuss), dann ist der Fruchtnießer nicht unternehmerisch tätig. Es liegt lediglich eine Verfügung über die Einnahmen vor, die dem Fruchtgenussbelasteten zuzurechnen sind (vgl. Doralt, Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2, Rz 147 ff).

3.) Wird ein Betrieb, ein Mietobjekt oder sonstiges Vermögen unter gleichzeitiger Zurückbehaltung des Fruchtgenusses übertragen, so ergibt sich alleine daraus keine Änderung der bisherigen Zurechnung der Einkünfte (Vorbehaltsfruchtgenuss).

Wird hingegen der Fruchtgenuss ohne Übereignung der Sache eingeräumt (Zuwendungsfruchtgenuss), so sind die Einkünfte dem Fruchtnießer zuzurechnen, wenn er unternehmerisch tätig wird (in dem er auf die Einnahmenerzielung Einfluss nimmt und Aufwendungen trägt).

4.) Die Aufwendungen auf die mit dem Fruchtgenuss belastete Sache (zB: AfA) kann in der Regel nur der Fruchtgenussbesteller als wirtschaftlicher Eigentümer geltend machen. Dazu bedarf es eines entgeltlich eingeräumten Fruchtgenusses, weil dessen Bestellung mit Einkünften verbunden ist und die Geltendmachung der AfA eine Einkunftsquelle voraussetzt. Der Fruchtnießer kann die Abschreibung nur dann geltend machen, wenn ihm die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt. Zur Beurteilung der Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer ist, kommt es darauf an, wer die Chance auf die Wertsteigerung hat bzw. wer das Risiko der Wertminderung trägt. Die Begründung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes allein führt nicht dazu, dass der Fruchtnießer wirtschaftlicher Eigentümer ist, kann aber ein Indiz dafür sein (zB VwGH vom 12.12.2007, 2006/15/0123, 25.6.2014, vom 2010/13/01045, VwGH vom 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

5.) Die Bf und ihr Gatte haben im Dienstbarkeitsvertrag vom 01.01.004 bezüglich der Miteigentumsanteile von A ein Nettofruchtgenussrecht und zwar ein Zuwendungsfruchtgenussrecht vereinbart. Ferner wurden Zahlungen für Substanzabgeltungen in Höhe der AfA (sog. AfA-Miete) vertraglich verankert. Sämtliche Mietverträge wurden von der Bf abgeschlossen. Ebenso wurden von der Bf die mit den Mietobjekten in Zusammenhang stehenden Aufwendungen getragen (Vorhaltsbeantwortung vom 22.11.2016, BFG-Akt, S. 109 ff).

6.) Der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach allein die Vereinbarung einer Scheidungsklausel (mangels einer gesicherten rechtlichen Position) gegen die Zurechnung der Einkünfte an die Bf spreche, vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen. Im Beschwerdefall wurde Bf2 ein lebenslanges (verbücherter) Fruchtgenussrecht eingeräumt. Die Auflösung der Fruchtgenussvereinbarung steht nicht in der ausschließlichen Entscheidungsbefugnis des Fruchtgenussgebers. Die Folgen treten auch nicht unmittelbar mit dem Willensentschluss des Fruchtgenussgebers ein, sondern sind auch von der Reaktion des Ehepartners und dem Vorgehen des in die Scheidung, Auflösung oder Nichtigerklärung involvierten Gerichtes abhängig, weshalb das Vorliegen

der rechtlich abgesicherten Position der Fruchtgenussberechtigten nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes zu bejahen ist.

Anders wäre hingegen eine Klausel zu beurteilen, die bereits bei Auflösung der ehelichen Gemeinschaft den Wegfall des Fruchtgenussrechtes vorsehen würde. In einem derartigen Fall wäre die Aufhebung des Fruchtgenussrechtes ausschließlich von einem Willensentschluss des Fruchtgenussgebers abhängig. Ein derartiger Sachverhalt lag der vom Finanzamt zitierten Entscheidung des UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10, zugrunde. Diese ist sachverhaltsmäßig mit dem Beschwerdefall nicht vergleichbar. Der Beschwerde war daher, was die Zurechnung der Einkünfte anbelangt, statzugeben.

7.) Anders verhält es sich mit der geltend gemachten Gebäude-AfA. Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 24. Oktober 2016 wurde die Bf ersucht detailliert darzulegen, aus welchen Gründen ihr die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin in Bezug auf die gesamten Wohnungseigentumsanteile zukommen sollte. Ferner erging das Ersuchen, die Vergütung der vereinbarten Substanzabgeltungen sowie die Fremdüblichkeit einer derartigen Vereinbarung dem Grunde und der Höhe nachzuweisen.

Diesem Ersuchen wurde nur unzureichend entsprochen. Zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums wurde die oben angeführte (neuere) Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht einmal erwähnt. Es wurden lediglich zwei (nicht entscheidungswesentliche) Judikate aus den Jahren 1969 (VwGH 25.5.1969, 1439/68) und 1986 (VwGH vom 4.3.1986, 85/14/0133) zitiert.

7.1.) Umstände, die - abgesehen vom Veräußerungs- und Belastungsverbot - für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums der Bf sprechen, wurden keine genannt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt aber besonderes Gewicht der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen zukommt, wer das Risiko von Wertminderungen zu tragen hat. Das Bundesministerium für Finanzen hat sich der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofs in den Einkommensteuerrichtlinien angeschlossen. Darüber hinaus wird in den Richtlinien ausgeführt (vgl. EStR, Rz 124, vgl. Bodis/Pfeiffer, Vorbehaltsfruchtgenuss an Grundstücken – Behandlung der AfA in der Einkommen- und in der Umsatzsteuer):

*„Die Vereinbarung, den Fruchtnießer im Falle der Veräußerung des betreffenden Grundstücks bloß am Veräußerungserlös zu beteiligen, stellt noch keine ausreichende Chancen- bzw. Risikotragung bezüglich der Wertveränderungen des Grundstückes dar. Von einer solchen kann ausgegangen werden, wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag vereinbart ist, dass der Fruchtnießer eine Veräußerung des Grundstückes erwirken kann und diesfalls der Fruchtnießer die Wertsteigerung des Grundstückes lukrieren kann oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss.“*

Dass die Chancen- bzw Risikotragung hinsichtlich aller Miteigentumsanteile im gegenständlichen Fall bei der Bf liegt, wurde im gesamten Verfahren weder behauptet noch belegt.

7.2.) Da der Fruchtnießer die AfA vom Gebäude nicht geltend machen kann, weil ihm der Wertverzehr nicht trifft, und auch der Eigentümer eines Gebäudes die AfA nicht geltend machen kann, weil er keine Einkunftsquelle aus dem Gebäude hat, sehen die Einkommensteuerrichtlinien für den Bereich des Vorbehaltstrichtgenusses folgende Lösung der AfA Problematik vor: Leistet der Vorbehaltstrichtnießer dem Eigentümer eine Zahlung für die Substanzabgeltung in Höhe der gesetzlichen AfA, dann ist die Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig („AfA-Miete“). Auf der anderen Seite kann der Eigentümer die Einnahmen daraus mit der AfA verrechnen, womit eine Steuerpflicht bei ihm ausgeschlossen ist (EStR 112).

7.3.) Die Zahlung des Fruchtnießers für Substanzabgeltung beim Vorbehaltstrichtgenussrecht soll die fehlende AfA-Berechtigung beim Vorbehaltstrichtgenuss kompensieren. Diese Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien sind aber aus dem Gesetz so nicht ableitbar und sollen nur für den Vorbehaltstrichtgenuss gelten (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2016, § 2, Rz 48 und die dort angeführte Literatur, Doralt, AfA beim Fruchtgenuss-beim Vorerben, RdW 2016, 133, Doralt, AfA beim Vorbehaltstrichtgenuss, RdW 2002, 54).

Zahlungen für Substanzabgeltungen in Höhe der gesetzlichen AfA sind beim Fruchtnießer nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Derartige Zahlungen stellen wirtschaftlich betrachtet AfA-Surrogate und nicht etwa (fremdübliche) Mietentgelte dar. Sie werden nicht deshalb geleistet, um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten, sondern um den Verlust der AfA zu kompensieren.

7.4.) Im Beschwerdefall wurde aber auch nicht nachgewiesen, dass Zahlungen für Substanzabgeltungen überhaupt geleistet wurden. Belege, die einen derartigen Zahlungsfluss dokumentieren, wurden trotz Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes nicht vorgelegt. Ausführungen zur Fremdüblichkeit wurden nicht gemacht. Es wurde lediglich behauptet (vgl. BFG-Akt, S. 110), nach der Rechtsprechung sei eine Substanzabgeltung in Höhe der steuerlichen Abschreibung ausreichend. Eine derartige Vereinbarung sei getroffen worden. Abgesehen davon, dass eine derartige Rechtsprechung nicht existiert, vermögen diese Ausführungen weder die Fremdüblichkeit der Vereinbarung ("AfA-Miete") noch den Zahlungsfluss zu erweisen.

Die (erklärten) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren daher wie folgt abzuändern:

Verlust 2014 laut Erklärung	- 80,33 €
+ Gebäude AfA	8.558,81 €
- Gebäude AfA Anteil Bf1	- 4.279,40 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	4.199,07 €

Die Tarifsteuer beträgt (auch) unter Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben und Kinderfreibeträge 0 €.

8.) Was den Feststellungsbescheid des Finanzamtes vom 15. April 2015 anbelangt, ist festzuhalten, dass dieser keine Wirkung zu entfalten vermag, weil dieser an eine nicht existente Mitunternehmerschaft gerichtet ist.

III.) Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist zulässig, weil zur Frage, ob die Vereinbarung jedweder Scheidungsklausel in einem Fruchtgenussvertrag einer Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten abträglich ist, noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Innsbruck, am 24. Mai 2017