

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Fenz, Walter Supper und Dr. Dieter Simon über die Berufung der Bw., vom 16. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 14. April 2005 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für 2005 und Folgejahre nach der am 25. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14. April 2005 erfolgte die Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zum Bescheid vom 14. Juli 2004 dahingehend, dass anstelle von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 361,60 solche in Höhe von € 27.180,45 in Ansatz gelangten. Gemäß der Begründung des Bescheides erfolgte die Änderung aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf zu der angeführten Steuernummer der Alexandra ... u. Mitbes.

Basierend auf diesem Einkommensteuerbescheid wurde vom Finanzamt am selben Tag, also am 14. April 2005, der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2005 und Folgejahre erlassen.

Das am 16. Mai 2005 erhobene (mit 15. Mai 2005 datierte) Rechtsmittel der Berufung richtete sich "gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, den Anspruchszinsenbescheid 2003 und

den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2005 und Folgejahre des ... Finanzamtes vom 14. April 2005". Das Rechtsmittel enthält - abgesehen von der Beantragung einer mündlichen Verhandlung und der Entscheidung durch den gesamten Senat sowie der Aussetzung der Einhebung - die Erklärung, die berufungsgegenständlichen Bescheide vollinhaltlich anzufechten und das Ersuchen um Fristerstreckung für die Ausführung der Berufung.

Nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages langte beim Finanzamt folgende Ergänzung der Berufung "gegen den Einkommensteuerbescheid, den Anspruchszinsenbescheid 2003 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2005 und Folgejahre des ... Finanzamtes vom 14. April 2005" ein:

"Die bisherige Unterlageneinsicht hat ergeben, dass die Bw. in den Vorjahren nur sporadische und geringfügige Einkünftezuflüsse aus Vermietung und Verpachtung (aus dem Titel der Fruchtgenussberechtigung an den Liegenschaftseinkünften 1... Wien, ...) und im Jahre 2003 aus diesem Titel überhaupt keine Zuflüsse hatte.

Sie hatte 2003 lediglich feststellbare Zuflüsse (lt. derzeitiger Aktenlage nicht in den Fruchtgenusseinkünften enthalten) aus der Vermietung der Garage von insgesamt € 361,60 (12 mal € 21,80 und 2 mal € 50,--).

Es ergibt sich somit, dass die Bw. 2003 (und auch in den Vorjahren) tatsächlich keine Disposition über die Einkünftezielung aus dem Titel der Fruchtgenussberechtigung an den Liegenschaftseinkünften 1... Wien, ... hatte (vgl. hiezu die höchstgerichtlichen Entscheidungen in den geltenden EStR zu Par. 2 EStG, Rz. 114 und 116).

Es geht nicht an, dass die Bw. fiktive Einkünfte zu versteuern hat, welche tatsächlich und wirtschaftlich betrachtet der Fruchtgenussbestellerin (Fr. Mag. Alexandra ...) zuzurechnen sind und welche diese auch tatsächlich vereinnahmt hat.

Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters handelt es sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Handhabung dieser Fruchtgenussbestellung (lt. notariellem Übergabsvertrag vom 03.11.1993) um die Einräumung eines Fruchtgenusses an die Bw. aus Versorgungsmotiven, wobei die tatsächlich überlassenen Zahlungen an die Bw. keinesfalls als angemessene Gegenleistung für das anlässlich der Fruchtgenussvereinbarung übereignete Wirtschaftsgut angesehen werden können (siehe hiezu VwGH 19.9.1989, 88/14/0174).

Es wird daher auch bestritten, dass überhaupt gemeinschaftlich festzustellende Einkünfte vorliegen, sodass nach Ansicht der Steuerpflichtigen der berufungsgegenständliche Feststellungsbescheid zu St.Nr. ... vom 13.07.2004 überhaupt keine rechtliche Wirkung für das Einkommensteuerverfahren 2003 entfalten kann.

Überdies wird auch dessen wirksame Zustellung bestritten.

Es wird daher weiters ergänzend beantragt, im neu zu erlassenden Einkommensteuerbescheid 2003 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lediglich mit einem Betrag von € 361,60 (wie oben dargestellt) festzusetzen."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung – betreffend den Einkommensteuerbescheid 2003 – vom 10. Jänner 2006 wurde mit folgender Begründung erlassen:

"Werden Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert gem. § 188 BAO festgestellt, kann eine Berufung nur gegen den Feststellungsbescheid eingebracht werden. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Alexandra ... und Mitbes. wird daher als unbegründet abgewiesen."

Mit dem beim Finanzamt am 13. Februar 2006 eingelangten (mit 11. Februar 2006 datierten) als Vorlageantrag bezeichneten Schreiben wurde "beantragt, die mit 16.05.2005 erhobene und mit 31.08.2005 ergänzte Berufung gegen die Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 und Folgejahre des ... Finanzamtes vom 13.05.2004, beim steuerlichen Vertreter eingelangt am 17.05.2004 erhobene Berufung der Berufungsbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen."

Der "Vorlageantrag" ist (abgesehen von der nochmaligen Beantragung einer mündlichen Verhandlung und der Entscheidung durch den gesamten Senat) begründungsmäßig ident mit der oben wiedergegebenen Ergänzung der Berufung.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete am 25. September 2007 ein Schreiben an die Berufungswerberin (zu Handen ihres steuerlichen Vertreters); dieses am 26. September 2007 übernommene RSb-Schreiben blieb unbeantwortet.

Auch das Erinnerungsschreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 4. Dezember 2007, übernommen am 6. Dezember 2007, blieb unbeantwortet.

Zu der am 25. Juni 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung ist der steuerliche Vertreter nicht erschienen. Der Senat beschloss daher, die Verhandlung nichtmündlich durchzuführen.

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

Mit dem als Vorlageantrag bezeichneten Schreiben vom 11. Februar 2006, eingelangt beim Finanzamt am 13. Februar 2006, wurde "beantragt, die mit 16.05.2005 erhobene und mit 31.08.2005 ergänzte Berufung gegen die Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 und Folgejahre des ... Finanzamtes vom 13.05.2004, beim steuerlichen Vertreter eingelangt am 17.05.2004 erhobene Berufung der Berufungsbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorzulegen."

Es wurde somit ausdrücklich nur die Vorlage der gegen den Vorauszahlungsbescheid gerichteten Berufung beantragt.

Die bezüglich des im "Vorlageantrag" angeführten Vorauszahlungsbescheides anzustellende Überprüfung ergibt Folgendes:

Im "Vorlageantrag" ist der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 und Folgejahre vom 13.05.2004, beim steuerlichen Vertreter eingelangt am 17.05.2004, angeführt.

Die Berufung hatte sich jedoch gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2005 und Folgejahre vom 14. April 2005 gerichtet.

Im "Vorlageantrag" wurde offensichtlich wegen eines Versehens der 1 Jahr früher (eben am 13. Mai 2004) erlassene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2004 und Folgejahre anstelle des (in der Berufung richtigerweise angegebenen) am 14. April 2005 erlassenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für 2005 und Folgejahre angeführt.

Der Umstand, dass im "Vorlageantrag" versehentlich der falsche Vorauszahlungsbescheid angeführt wurde, ergibt sich auch daraus, dass dem Vorauszahlungsbescheid vom 13. Mai 2004 (bereits) am 14. Juli 2004 ein weiterer Vorauszahlungsbescheid gefolgt war; der Bescheid vom 13. Mai 2004 war demgemäß im Zeitpunkt der Einreichung des Vorlageantrages längst überholt.

Den Gegenstand dieses zweitinstanzlichen Verfahrens bildet somit der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2005 und Folgejahre vom 14. April 2005.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten.

Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenden Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Jahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Zur Sache ist auszuführen:

Der Vorauszahlungsbescheid vom 14. April 2005 basiert auf dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom selben Tag, also vom 14. April 2005; eine Veranlagung 2005 wurde bis dato noch nicht durchgeführt.

Im Rahmen dieses Einkommensteuerbescheides gelangten neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in

Höhe von € 27.180,45 (die in dieser Höhe mit der Einkommensteuererklärung vom 25. März 2004 erklärt worden sind) in Ansatz, wodurch sich eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von € 7.631,69 ergab.

Wird der Betrag (des Jahres 2003) in Höhe von € 7.631,69 (für das Jahr 2005) gemäß der zitierten Gesetzesbestimmung um 9% erhöht, errechnet sich der im Vorauszahlungsbescheid angegebene Betrag in Höhe von € 8.318,54.

Bezüglich der angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wird festgestellt:

Vorgebracht wurde, "dass die Bw. in den Vorjahren nur sporadische und geringfügige Einkunftszuflüsse aus Vermietung und Verpachtung (aus dem Titel der Fruchtgenussberechtigung an den Liegenschaftseinkünften 1... Wien, R.str.) und im Jahre 2003 aus diesem Titel überhaupt keine Zuflüsse hatte."

Tatsächlich weisen die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2001 *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 31.042,35 bzw. S 347.277,00* aus.

Diese nicht gegebene Übereinstimmung wurde mangels Reagieren auf die Schreiben der Abgabenbehörde nicht aufgeklärt.

Weiters brachte der steuerliche Vertreter vor, "dass die Bw. 2003 (und auch in den Vorjahren) tatsächlich keine Disposition über die Einkünftezielung aus dem Titel der Fruchtgenussberechtigung an den Liegenschaftseinkünften 1... Wien, R.str. hatte."

Mangels Reagieren auf die Schreiben der Abgabenbehörde wurde auch nicht aufgeklärt, auf Grund welches Umstandes die Bw. 2003 - offensichtlich im Unterschied zu den Vorjahren, wo die Einkünfte (wie festgehalten) *€ 31.042,35 bzw. S 347.277,00 betragen* - keine Disposition gehabt habe.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass Frau Alexandra ... Fruchtgenussbestellerin ist und dieser die Einkünfte zuzurechnen sind.

Am 26. August 1993 schlossen die Bw. und Frau C. D. - Mutter und Tochter -, jeweils Hälfteeigentümer der Liegenschaft 1... Wien, R.str., folgenden (auszugsweise wiedergegebenen) Übergabsvertrag:

Übergabsobjekt ist der Hälftanteil der übergebenden Partei (die Bw.).

Die übergebende Partei (die Bw.) schenkt und übergibt an die übernehmende Partei (Frau C. D.) und diese übernimmt von Erstgenannter im Schenkungsweg das ganze, im Punkt I. beschriebene Übergabsobjekt mit allem rechtlichen und tatsächlichem Zubehör, wie aller derzeit liegt und steht und den in der Natur befindlichen Marken und Grenzen, gegen Vorbehalt der im folgenden Vertragspunkt vereinbarten Übergabsleistungen.

Die übergebende Partei behält sich vor und die übernehmende Partei räumt ihr ein das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht am ganzen Übergabsobjekt (Hälftenanteil). Die Vertragsparteien vereinbaren die grundbürgerliche Sicherstellung des Fruchtgenussrechtes als Dienstbarkeit ob dem ganzen Übergabsobjekt zugunsten der übergebenden Partei.

... verpflichtet sich die übernehmende Partei über Verlangen der übergebenden Partei das Übergabsobjekt ohne deren Zustimmung zu deren Lebzeiten weder zu belasten noch zu veräußern. Die Vertragsparteien vereinbaren die grundbürgerliche Sicherstellung dieses Belastungs- und Veräußerungsverbotes gemäß Paragraf 364 c des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches ob dem ganzen Übergabsobjekt zugunsten der übergebenden Partei.

#### Aufsandungserklärung

... im Lastenblatt: die Einverleibung

- a) des lebenslänglichen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes,
- b) des Belastungs- und Veräußerungsverbotes

gemäß Punkt III. des Vertrages für die übergebende Partei.

Tatsächlich war laut dem Übergabsvertrag vom 26. August **1993** Fruchtgenuss**bestellerin die\_im Jahr 1996 verstorbene Frau C. D.**; im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages waren die Bw. und Frau C. D. Hälteeigentümer - Frau Alexandra ... erbte die (mit dem 1993 bestellten Fruchtgenussrecht bereits belastete) Liegenschaft 1... Wien, R.str., erst auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 20. September 1996; Frau Alexandra ... ist (seit dem Zeitpunkt, an dem sie nach dem Tod ihrer im Jahr 1996 verstorbenen Mutter den belasteten Hälftenanteil erbte) lediglich die Fruchtgenuss**belastete**.

Betreffend den mit Einantwortungsurkunde vom 20. September 1996 erworbenen Liegenschafts(hälften)anteil **sind derzeit** für die Bw. das Fruchtgenussrecht und das Belastungs- und Veräußerungsverbot aufrecht. Diese Feststellung beruht auf dem aktuellen Grundbuchsauszug (mit dem Abfragedatum 2008-06-24).

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich Folgendes:

Im Jahr 1993 wurde am von der Bw. übergebenen Hälftenanteil ein *Vorbehaltfruchtgenuss* begründet. Ein *Vorbehaltfruchtgenuss* liegt vor, wenn der bisherige Eigentümer unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes sein Eigentum an der Sache überträgt. Kommt es zu einer unentgeltlichen Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten, ergibt sich bei einem solchen Vorbehaltfruchtgenuss keine Änderung der Zurechnung der Einkünfte. Der Fruchtgenussberechtigte erzielt originäre Einkünfte.

Die Schlussfolgerung, dass Frau Alexandra ... die Einkünfte zuzurechnen sind, wird auf das Argument gestützt, dass die Bw. 2003 keine Disposition über die Einkünfteerzielung aus dem Titel der Fruchtgenussberechtigung an den Liegenschaftseinkünften 1... Wien, R.str. hatte.

Die in der Berufung ins Treffen geführte Rechtsmeinung wurde insofern unzutreffend wiedergegeben, als es nicht auf die *tatsächliche* Disposition ankommt, sondern darauf, dass dem Fruchtnießer die Disposition über die Einkünfte *möglich* ist: „Voraussetzung der Einkünftezurechnung an den Fruchtnießer ist, dass diesem die Disposition über die Einkünfte möglich ist.“ Die obigen Sachverhaltsfeststellungen lassen nicht erkennen, welches Hindernis vorlag, dass eine Disposition über die Einkünfte nicht möglich war (dingliches grundbürgerlich abgesichertes Recht samt eingetragenen Belastungs- und Veräußerungsverbot).

Im Sinne dieser Rechtsausführungen wurde die Bw. um Bekanntgabe des Umstandes ersucht, warum ihr 2003 (im Unterschied zu den Vorjahren, wo die Einkünfte € 31.042,35 bzw. S 347.277,00 betragen) eine Disposition über die Einkünfte nicht möglich war. Mangels Reagieren auf die Schreiben der Abgabenbehörde erfolgte auch diesbezüglich keine Aufklärung.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. Juni 2008