

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache AdrlI,
vertreten durch WINKEL STEINER Wirtschaftstreuhand- u. Steuerberatungs - GmbH,
Schweizer Str. 77, 6845 Hohenems ,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 25.07.2014 hinsichtlich
der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011
zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt
unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-
Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Bereits mit Bescheid vom 7.8.2012 kam es zu einer Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 betreffend die Miteigentümergemeinschaft A und B C.

Dieser Bescheid wurde im Zuge eines Rechtsmittelverfahrens mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28.5.2014, RV/1100465/2012, gemäß § 278 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2013/14 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben. Das Bundesfinanzgericht stellte darin fest, es sei ihm verwehrt, die Rechtsposition der Frau C im Wirtschaftsleben zu beurteilen, zumal wesentliche, sachverhaltsrelevante Punkte noch ungeklärt seien und listete einen Katalog offener Fragen auf, die von der Abgabenbehörde noch zu überprüfen wären.

Seitens der Abgabenbehörde wurde dieser Fragenkatalog in der Folge an die steuerlich vertretene, beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft weitergereicht.

Nach Verlängerung der Frist zur Vorhaltsbeantwortung legte der steuerliche Vertreter nachstehende Unterlagen vor:

- die Fruchtgenussvereinbarung vom 4.5.2011,
- drei Mietverträge aus dem Jahr 2013,
- ein Schreiben des Rechtsanwaltes D betreffend die Mietverträge,
- den Grundsteuerbescheid 2013 der Stadt E,
- den Bescheid über Wasser/Kanal der Stadt E,
- eine Rechnung der VKW,
- einen Kurzbrief des Steuerberaters mit dem Gebührenbescheid des Finanzamtes,
- einen Abstattungskreditvertrag,
- Kontoauszüge der Frau B C.

Ergänzend wurde ausgeführt, die Ehegatten C hätten an einer Informationsveranstaltung der VEV teilgenommen und dort erfahren, dass für Verträge zwischen nahen Angehörigen gewisse Formerfordernisse einzuhalten seien. Daraufhin hätten sie ihre vorerst mündlich abgeschlossenen Vereinbarung in Schriftform abgefasst.

Das finanzielle Risiko der Frau C könne aus den Abstattungskreditverträgen ersehen werden, die ihre Haftung dokumentierten. Die Gebührevorschreibung über das Rechtsgeschäft "Vereinbarung über den Fruchtgenuss" sei an Frau C gerichtet worden.

Die drei aus dem Jahr 2013 stammenden Mietverträge seien von Rechtsanwalt D verfasst worden. Durch die räumliche Nähe zwischen Wohn- und Mietobjekt seien die Mieter in Kenntnis über die rechtlichen Verhältnisse der Vermietung gewesen, dh, sie hätten gewusst, dass Frau C Fruchtnießerin, Vermieterin und Empfängerin der Mieten sei. Aus den Kontoauszügen könne entnommen werden, dass die Mietzahlungen an die Fruchtnießerin geflossen seien. Auch diverse Zahlungen an den Fruchtgenussbesteller, die Stadt E, den Kaminkehrer, das Möbelhaus, Installateure etc., seien aus ihnen ersichtlich.

Im Jahr 2013 habe Frau C eine Renovierung des Sanitärbereiches durchführen lassen, andere Investitionen seien bis dahin nicht erforderlich gewesen.

Die Kündigungsbestimmung der Fruchtgenussvereinbarung beziehe sich auf die Nichteinhaltung von Vertragsbestimmungen, die den benachteiligten Vertragspartner zu Auflösung des Vertrages berechtige, was schon von Gesetzes wegen möglich sei. Die Rechtsposition der Fruchtnießerin sei absolut gesichert.

Die Abgabenbehörde erließ neuerlich einen **Bescheid über die Feststellung von Einkünften** gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011, der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Gesamthöhe von 5.615,56 € je zur Hälfte Herrn A C und Frau B C zuteilte.

In der Begründung führte sie dazu aus: Verträge zwischen nahen Angehörigen müssten einem Fremdvergleich standhalten. Die Gegenleistung, wie sie im Streitfall vereinbart worden sei, sei nicht fremdüblich. Die Abgabenbehörde stellte dabei die zu übernehmenden Kosten plus 50,00 €, insgesamt 5.318,00 € pro Jahr, einem Mietertrag

ohne Betriebskosten von 16.800,00 € gegenüber und erblickte darin ein Missverhältnis. Dieses spräche gegen eine gleichlautende Vereinbarung unter Fremden.

Die Bescheide der Stadt E seien an "A C und Mitbesitzer" gerichtet, die Rechnungslegung der VKW für die Erdgasversorgung sei an Herrn A C ergangen. In den neuen Mietverträgen aus dem Jahr 2013 träten beide Miteigentümer als Vermieter auf. Hierzu habe der Rechtsanwalt D schriftlich angemerkt, die Mietverträge lauteten auf beide Gatten, weil aufgrund des Miteigentümerstatus nicht einer allein als Vermieter auftreten könne.

Die Abgabenbehörde stellte fest, aus dem Mietvertrag könne demnach nicht erkannt werden, dass Frau C Fruchtnießerin und Empfängerin der Miete sei. Die Fruchtgenussbestellung sei nicht klar nach außen erkennbar. Die Kenntnis der Rechtsumstände auf Mieterseite allein aufgrund des persönlichen Kontaktes sei unglaublich, da ein juristischer Laie generell einen Mieter nicht darauf hinweise, dass er Fruchtnießer sei. Wäre Frau C wirtschaftliche Eigentümerin, so wäre dies zweifellos aus dem Mietvertrag erkennbar, indem sie zB allein als Vermieterin aufscheinen würde.

Es gäbe auch keine anderen Nachweise für ein unternehmerisches Auftreten der Gattin. Die Abstattungskreditverträge, die ihr Verlustrisiko aufzeigen sollten, bewiesen insofern nichts, da beide Gatten als Kreditnehmer aufschienen. Außerdem halte die Abgabenbehörde an ihrem Standpunkt fest, die nur auf 5 Jahre abgeschlossene und "aus wichtigem Grund" jederzeit kündbare Vereinbarung stehe einer auch nur mittelfristigen, sicheren Disposition der Fruchtnießerin entgegen. Die nachgereichten Unterlagen zeigten auf, dass Frau C nicht Trägerin des Unternehmerwagnisses sei.

Tatsächlich habe Herr C seiner Gattin Einkünfte, nicht aber eine Einkunftsquelle überlassen wollen. Hintergrund der Vereinbarung sei wohl ein steuerschonender Effekt.

Insgesamt liege schon die Fremdüblichkeit nicht vor. Zudem stimmten die tatsächlichen nicht mit den rechtlichen Verhältnissen überein. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher weiter der Miteigentümergeinschaft zuzurechnen.

In der daraufhin eingebrachten **Beschwerde** führte der steuerliche Vertreter der Miteigentümergeinschaft aus: Das bisher Vorgebrachte werde vollinhaltlich aufrechterhalten. Das Finanzamt habe die Ergebnisse seiner nachgeholten Ermittlungen nicht richtig interpretiert. Es seien nicht bloß Bruttoeinnahmen übertragen worden, da die Fruchtnießerin an der Finanzierung, Erhaltung und Sanierung des Objektes teilnehme.

Das Finanzamt habe bei der Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben einen Fehler gemacht, indem es die aus dem gesamten Objekt resultierenden Einnahmen von 16.800,00 € mit den bloß auf den Hälfteanteil entfallenden Kosten von 5.318,00 € plus 50,00 € in Beziehung setzte. Nur weil hier 100% Einnahmen mit 50% Aufwand verglichen worden seien, liege ein Missverhältnis vor.

Eine Vereinbarung wie die in Streit stehende wäre auch mit einem Fremden abgeschlossen worden, da ein Ertrag von 50,00 € pro Jahr sichergestellt gewesen wäre,

dies unabhängig von tatsächlich vereinbarten Mietentgelten und ohne Aufwand hinsichtlich Verwaltung und Zeit. Es handle sich um einen wirtschaftlich sehr vernünftigen Vorgang.

Die Anschaffung des Objektes sei aus außersteuerlichen Gründen erfolgt. Die Ehegatten C wohnten nämlich unmittelbar neben diesem und hätten die Absicht gehabt, für spätere Generationen Wohnmöglichkeit im Nahebereich sicherzustellen, natürlich gegen Mietzahlungen.

Der persönliche Kontakt der Frau C mit den Mietern werde unterstrichen. In diesem Rahmen habe sie den Mietern mitgeteilt, dass sie Vermieterin sei und die Mietzahlungen auf ihr Konto zu entrichten seien (Parteien- und Zeugeneinvernahmen angeboten).

Von Seiten der Bank sei es verständlich, dass der "nicht nutzende Miteigentümer" nicht aus der Haftung für den Abstattungskredit entlassen worden sei. Zur "rechtlich abgesicherten Position" werde bemerkt, dass diese gegeben sei, solange die vertraglichen Regeln eingehalten würden.

In der Folge erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der vorerst auf die strengen Anforderungen hingewiesen wurde, die an Verträge zwischen nahen Angehörigen anzulegen sind. Im Weiteren sah es die Abgabenbehörde als schädlich für eine gültige Fruchtgenussvereinbarung an, dass im Mietvertrag beide Ehegatten als Vermieter aufgeschienen seien. Ein Auftreten der Frau C den Mietern gegenüber als Vermieterin werde nicht bezweifelt, jedoch ändere dies nichts daran, dass laut Mietvertrag beide Gatten Vermieter seien. Die Fruchtgenussvereinbarung komme daher nach außen hin nicht zum Ausdruck.

Dass die Mietzahlungen auf ein Konto der Frau C geflossen seien, sei seitens des Finanzamtes nie bestritten worden. Bei Ehegatten sei die Zurechnung von Einkünften aber nicht davon abhängig, auf welches Konto der beiden Gatten die Zahlung überwiesen werde (VwGH 24.1.1990, 88/13/0243). Der Zufluss der Mietzahlungen könne insofern lediglich Indizcharakter für die Übetragung einer Einkunftsquelle haben. Im Streitfall sei aber darauf zu schließen, dass es sich bei den Mietzahlungen an Frau C um bloße Einkommensverwendung handle.

Es wurde nicht in Abrede gestellt, dass das Hälfteeigentum der Gattin bei Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben nicht berücksichtigt worden sei. Es bleibe aber auch bei richtiger Berechnung eine erhebliche Differenz zwischen Aufwendungen von rund 5.318,00 € und Mietertrag von 8.400,00 €. Insofern wäre eine vergleichbare Vereinbarung mit einem Fremden sicher nicht abgeschlossen worden. Weder der angeführte Ertrag von 50,00 € noch die Ausschaltung des Verlustrisikos sprächen dafür. Sicher werde man mit einem Fremden keine Vereinbarung schließen, bei der man rund 3.000,00 € weniger erhalte als dieser. Es liege kein angemessener Leistungsaustausch, sondern eine Vereinbarung aufgrund eines Naheverhältnisses vor.

Die für die Anschaffung der Nachbarliegenschaft vorgebrachten Beweggründe seien für die Beurteilung der Fruchtgenussvereinbarung als fremdüblich irrelevant.

Was die Bankenpraxis betreffe, Hälfteeigentümer zur gemeinsamen Haftung

heranzuziehen, sei diese weder außergewöhnlich noch schädlich. Zudem sei aus den Abstattungskreditverträgen lediglich eine Haftung der Frau C gemeinsam mit ihrem Gatten zu ersehen. Ein Zusammenhang mit einem von ihr getragenen Unternehmerrisiko und eine Zurechnung der Einkünfte an sie sei daraus nicht nachvollziehbar.

Nochmals wies die Abgabenbehörde darauf hin, dass Einkünfte jenem zuzurechnen seien, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Eine Zurechnung an den Fruchtgenussberechtigten erfordere seine Teilnahme am Wirtschaftsleben und seine Gestaltung der Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen. Im Streitfall sei nach außen stets Herr C Ansprechpartner geblieben.

Was die rechtliche Abgesicherung der Fruchtnießerin betreffe, werde diese aufgrund der jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit weiter bestritten. Mit der schon nicht fremdüblichen Vereinbarung sei keine Einkunftsquelle übertragen worden. Die Verfügung bedeute lediglich Einkommensverwendung. All dies gehe aus den vorgelegten Unterlagen hervor. Diese hätten ein eindeutiges und unzweifelhaftes Gesamtbild ergeben, weshalb auf die angebotenen Parteien- und Zeugeneinvernahmen verzichtet werden konnte. Abschließend wies die Abgabenbehörde auf die freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO hin.

In dem daraufhin eingebrachten **Vorlageantrag** führte die Miteigentümergeinschaft durch ihren steuerlichen Vertreter aus:

Die Beschwerde werde im bisherigen Umfang vollinhaltlich aufrechterhalten. Die Eheleute C hätten eine Liegenschaft in der Absicht erworben, sie zu vermieten. Eine Verschiebung von Einkünften zur Minimierung einer Steuerbemessungsgrundlage sei nie beabsichtigt gewesen, vielmehr hätten die Ehegatten über eine solche Möglichkeit gar nicht Bescheid gewusst. Das Finanzamt habe sich zu den Bereichen Haftung für Bankverbindlichkeiten, Finanzierung und Fremdüblichkeit in einer nicht schlüssigen Form geäußert. Im Rahmen der Solidarhaftung habe der Gläubiger, hier die Bank, die Möglichkeit, einen Schuldner allein mit der gesamten Verbindlichkeit zu "konfrontieren". Dieser Schuldner müsse das Risiko und die Kosten für die Geltendmachung von Ersatzansprüchen tragen.

Wiederum wies der steuerliche Vertreter auf das vorerst von der Abgabenbehörde nicht beachtete Hälfteeigentum hin. Im Endeffekt habe die Behörde dazu lediglich bemerkt, an dem eingenommenen Standpunkt ändere sich nichts, weil der Unterschied immer noch rund 3.000,00 € betrage. Der steuerliche Vertreter hielt fest, dass ein - wenn auch geringer - positiver Beitrag besser sei als ein zusätzliches Risiko. Auch mit einem fremden Hälfteeigentümer wäre eine entsprechende Vereinbarung getroffen worden, weshalb Fremdüblichkeit vorliege. Der Umstand des Hälfteeigentums sei zu wenig berücksichtigt worden, da er den Kreis der "fremdüblichen" Personen einschränke.

Insofern betone er nochmals die Wichtigkeit der beantragten Parteien- und Zeugeneinvernahmen. Nur so wäre auch die Teilnahme der Frau C am Wirtschaftsleben zu eruieren. Die getroffene Fruchtgenussvereinbarung sei materiell gültig und steuerlich beachtlich.

Erwägungen

Die nachstehenden Punkte wurden der vorliegenden Entscheidung als feststehend zugrundegelegt:

- Die Ehegatten C erwarben mit Kaufvertrag vom aabbcccc die Liegenschaft AdrIII, mit darauf errichtetem Gebäude.
- Im Grundbuch wurde für die Gatten jeweils das Hälfteigentum eingetragen.
- Am 4.5.2011 wurde ein Vereinbarung abgeschlossen, mit der A C seiner Gattin B C das Fruchtgenussrecht an seinem Hälfteanteil an der genannten Liegenschaft einräumt. Als Beginn des Fruchtgenusses wurde der 1.1.2011 verzeichnet, als Ende der 31.12.2015. Dem Text entsprechend handelt es sich um die schriftliche Fassung einer schon am 29.12.2010 mündlich geschlossenen Vereinbarung.
- Als Entgelt für die Fruchtgenusseinräumung wurde die Summe der jährlichen Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen, der Zinsen und Finanzierungsaufwendungen, der öffentlichen Abgaben und Versicherungen, die auf den Vertragsgegenstand entfallen "und dem Eigentümer direkt vorgeschrieben werden" plus 50,00 € vereinbart.
- Als zum Vertragsabschlusszeitpunkt geltende Aufwandspositionen wurden verzeichnet: Abschreibungen (1.488,00 €), Finanzierungsaufwendungen (3.580,00 €), sonstige Aufwendungen laut Vereinbarung (ca. 200,00 €), plus 50,00 €, insgesamt ca. 5.318,00 € pro Jahr.
- Unabhängig von der auf 5 Jahre festgeschriebenen Vertragsdauer wurde vereinbart, dass eine Kündigung aus wichtigem Grund, insbesondere wegen Verletzung wesentlicher Vertragsbedingungen, "auch von Seiten des Fruchtgenussgebers" möglich sei.
- Es wurde auf einen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses laufenden Mietvertrag sowie darauf hingewiesen, dass der Mieter von Person und Stellung der Fruchtgenussberechtigten in Kenntnis gesetzt werde.
- In einem zukünftig neuen Mietvertrag werde die Fruchtnießerin als Vermieterin im Vertrag genannt werden und diesen abschließen.
- In einem Mietvertrag vom 14. 5.2013, der auf drei Jahre mit den Mietern FG und HI abgeschlossen wurde, scheinen beide Gatten C als "Vermieterseite" auf und haben ihn unterschrieben.
- In einem ebenfalls vom 14.5.2013 stammenden und auf drei Jahre abgeschlossenen Mietvertrag mit JK sind ebenfalls beide Gatten C als "Vermieterseite" im Text und mit ihrer Unterschrift verzeichnet.
- Gleichermaßen treten beide Ehegatten C in dem am 18.10.2013 mit LM für drei Jahre abgeschlossenen Mietvertrag als Vermieter auf.
- Der Gebührenbescheid des Finanzamtes Feldkirch, der "die Vereinbarung vom 4.5.2011 mit C A" zum Gegenstand hat, ist an Frau B C, zH der steuerlichen Vertretung, gerichtet.

- Mehrere Bescheide der Stadt E betreffend Grundsteuer 2013 sowie Wasser- und Kanalgebühren 2013 sind an "A C und Mitbesitzer" adressiert.
- Rechnungen der NN AG, Erdgas, sind an Herrn A C gerichtet.
- Drei Kontoblätter (2011/12, 2012/13, 2013/14) die auf B C lauten, weisen einen laufenden Saldo von jeweils 120,00 € aus. Kontobewegungen sind nicht verzeichnet. Zwei auf A C lautende Kontoblätter (2010/11, 2012/13) verzeichnen, ebenfalls ohne Kontobewegungen, laufende Salden von 666,00 bzw. 300,00 €.
- Eine Dauerauftrags-Kundenbestätigung belegt, dass LM ab 4.11.2013 monatlich 700,00 € auf ein Konto der B C überweist.

Die Feststellungen sind auf im Akt aufliegende Belege zurückzuführen.

Strittig ist: Bezieht die Gattin, die Hälfteigentümerin des Objektes ist und der wie oben beschrieben der Fruchtgenuss am Hälfteanteil ihres Gatten eingeräumt wurde, originäre Einkünfte aus der Vermietung?

Auf die im bisherigen Verfahren bereits umfangreich getroffenen Ausführungen zur Zurechnung von Einkunftsquellen sowie zu den Anforderungen, die an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt werden, wird verwiesen.

Unter Fruchtgenuss iSd § 509 ABGB versteht man das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Eine Verbücherung ist für die Begründung eines Fruchtgenusses nicht zwingend erforderlich. Unterbleibt sie, entsteht ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht. Der Fruchtnießer hat das ausschließliche Recht auf Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse, sodass der Eigentümer eines belasteten Anteils von dessen Verwaltung ausgeschlossen ist. Zur Nutzung und Verwaltung gehört neben dem Recht auf Eigenbenützung und Überlassung der Ausübung die Vermietung - der Bestandnehmer wird gemäß § 2 Abs. 1 MRG Hauptmieter (*Hofmann* in *Rummel*³, § 509, Rz 2, 3).

Vgl. auch UFS, 22.4.2013 RV/0088-I/12: "*Der Fruchtnießer hat das Recht auf den vollen Ertrag, wobei er auch berechtigt ist, die Sache zu vermieten oder zu verpachten*" sowie VwGH 4.3.86, 85/14/0133.

Gemäß § 512 ABGB ist als reiner Ertrag das anzusehen, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt.

Es besteht demnach in Lehre und Rechtsprechung Einigkeit darüber, dass der Fruchtnießer als Vermieter auftreten darf. Insofern ist der beschwerdeführenden Miteigentümergeinschaft eine Absage zu erteilen, wenn sie sich - auf die Mietverträge angesprochen, die als Vermieter beide Ehegatten C ausweisen - auf den Standpunkt stellt, aufgrund des Miteigentums sei eine Vermietung nur in dieser Form möglich.

Unter der Prämisse eines ernst gemeinten Fruchtgenusses wäre es Frau C zweifelsfrei zugestanden, auf dem Markt zu ihren eigenen Bedingungen als Vermieterin aufzutreten, ja sogar ihren Gatten von der Verwaltung auszuschließen (siehe oben). Tatsächlich traten in drei aus dem Jahr 2013 - somit zumindest 2 1/2 Jahre nach

Fruchtgenusseinräumung - stammenden Mietverträgen unverändert beide Ehegatten C als Vermieter ("Vermieterseite") auf und findet sich in den Mietvertragstexten ungeachtet eines Umfanges von jeweils 18 Seiten keinerlei Hinweis auf eine Stellung der Frau C als Fruchtnießerin bzw. allein Dispositionsberechtigter über die Liegenschaft. Selbst das Konto, auf das die Mieten samt Anhang zu überweisen ist, wird unter Punkt 3.8. eines jeden Vertrages lediglich abstrakt umschrieben als "das von der Vermieterseite angegebene Konto".

Insofern werden die Ehegatten C der von ihnen selbst unter Punkt IV. der Vereinbarung vom 4.5.2011 festgeschriebenen Ankündigung, *"Ein neuer Mietvertrag wird voraussichtlich im Laufe des Jahres 2013 abgeschlossen werden. Dann wird auch die Fruchtgenussberechtigte als Vermieterin im Vertrag genannt werden und diesen abschließen. Weitere Mietverträge sind möglich. Die Fruchtgenussberechtigte wird sich selbst um die weitere Vermietung kümmern"*, nicht gerecht.

Der Umstand, dass insofern selbst mehr als 2 Jahre nach Schriftfassung einer - wie behauptet - schon mündlich begründeten Fruchtgenusseinräumung eine tatsächliche Umsetzung - entgegen der eigenen Formulierung - nicht folgte, lässt den Schluss zu, dass die oben zitierte Absichtserklärung nicht ernst gemeint war, vielmehr die Miteigentümergeinschaft in der bewährten Form aufrecht bleiben sollte.

In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 4.9.2014, Seiten 3 unten und 4 oben, zu verweisen. Auch der Umstand, dass offensichtlich letztlich die Mietzahlungen auf ein Konto der Frau C gingen, vermag nicht zu überzeugen und hat die Abgabenbehörde zutreffend darauf hingewiesen, dass "bei Ehegatten die Zurechnung von Einkünften nicht davon abhängt, auf welches Konto der beiden Ehegatten die Zahlung überwiesen worden ist" (*Doralt/Toifl*, EStG ¹⁴, § 2, Tz 145/2). Vielmehr sind die Zahlungsmodalitäten im Gesamtkontext zu sehen.

Um diesen zu vervollständigen, ist auf die nach Aufhebung und Zurückverweisung neu angeforderten und eingereichten Nachweise Bezug zu nehmen: Die Bescheide der Stadt E betreffend Grundsteuer, Wasser und Kanal sind an "A C und Mitbesitzer" adressiert, die Rechnungen der VKW AG, Erdgas, sogar an Herrn A C allein. Es handelt sich dabei also geradezu um Unterlagen, die beweisen, dass Frau B C **nicht** selbständig am Wirtschaftsleben teilgenommen hat und nach außen hin **nicht** als nach eigenen Intentionen agierend wahrgenommen wurde sowie, dass die tatsächlichen Verhältnisse nicht entsprechend den rechtlichen laut Fruchtgenussvereinbarung gestaltet wurden.

Auch der an Frau C adressierte Gebührenbescheid, mit dem die Fruchtgenusseinräumung gemäß § 33 TP 9 GebG vergewährt wurde, vermag nicht Beweis zu machen, dass ihr eine Einkunftsquelle zuzurechnen ist, handelt es sich dabei doch lediglich um eine formale Vorschreibung einer Schuld nach dem Gebührengesetz, die bei Abschluss eines zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäftes prinzipiell beide Urkundenunterzeichner solidarisch trifft (§ 28 Abs. 1 Z 1 GebG iVm § 28 Abs. 6 GebG) und - je nach Vereinbarung im Innenverhältnis - einem von ihnen vorgeschrieben wird. Grundsätzlich liegt es im

Erkennen der Abgabenbehörde als Gläubigerin, auf welchen von zwei oder mehreren Gesamtschuldnern sie greift (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 28, TZ 23 ff).

Soweit der steuerliche Vertreter auf die mit der Liegenschaftsanschaffung in Zusammenhang stehenden und die Ehegatten C als Miteigentümer solidarisch treffenden Bankkreditverbindlichkeiten verwiesen hat, ist für das BFG nicht erkennbar, inwieweit damit die Stellung der Frau C als eigenständig agierende Fruchtnießerin unterstrichen werden sollte. Es wird in diesem Zusammenhang auf die bezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Ein Eingehen auf die herrschende Lehre und Rechtsprechung rundet die rechtliche Würdigung des Streitsachverhaltes ab: So sind nach *Doralt* (RdW 1998, 519) die Gestaltungsmöglichkeiten des Fruchtnießers im Rahmen der Vermögensverwaltung so gering, dass regelmäßig keine für die Einkünftezurechnung erforderliche Teilnahme am Wirtschaftsleben darstellbar ist.

Bei Überprüfung des gültigen Zustandekommens der Fruchtgenusseinräumung nach den strengen, für **Vereinbarungen unter nahen Angehörigen** geltenden Kriterien, ist vorzuschicken: Verträge zwischen nahen Angehörigen werden - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt, wenn sie den Anforderungen der Publizität und des klaren und zweifelsfreien Inhaltes gerecht werden sowie dem Fremdvergleich standhalten.

Die schriftliche Vereinbarung zwischen den Ehegatten C stammt vom 4.5.2011, umschreibt aber unter Punkt III. als Beginn der fünfjährigen Laufzeit den 1.1.2011. Insofern wird zumindest a priori nicht dem Publizitätserfordernis entsprochen. Soweit aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters abzuleiten ist, die nachhinkende Schriftfassung einer vorerst mündlich getroffenen Vereinbarung sei auf eine erst später anlässlich einer Veranstaltung der VEV erlangte Information zurückzuführen, vermag dies die Qualität der in Diskussion stehenden Vereinbarung unter dem Gesichtspunkt der strengen Formerfordernisse nicht zu verbessern.

Wenn auch im Weiteren der Regelungsinhalt - ungeachtet des tatsächlich nicht umgesetzten Punktes IV (siehe oben) - klar umschrieben sein mag, hält schließlich die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand. Eine Gegenleistung, wie sie im Streitfall für die Einräumung des Fruchtgenusses festgelegt wurde, nämlich eine Übernahme der mit dem Liegenschaftsanteil zusammenhängenden Kosten (Abschreibungen, Finanzierungsaufwendungen, sonstige Aufwendungen laut Vereinbarung, zusammen 5.268,00 € pro Jahr) plus 50,00 €, wäre unter Fremden zweifellos nicht in dieser Form vereinbart worden.

Gemäß § 511 ABGB hat nämlich der Fruchtnießer das Recht auf den vollen Ertrag der belasteten Sache. Als solcher ist - § 512 ABGB folgend - das anzusehen, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt. Der Fruchtnießer übernimmt daher schon definitionsgemäß alle Lasten, die mit der dienstbaren Sache verbunden sind (vgl. *Hofmann in Rummerl*³, § 512, Rz 1ff). Die im Streitfall unter dem Titel "Entgelt" in

Ansatz gebrachten Beträge für Instandhaltung, Instandsetzung, öffentlichen Abgaben und Versicherungen gehören somit zum Wesen eines Fruchtgenusses.

Unter Fremden wäre eine solche Vereinbarung zweifellos nicht geschlossen worden, da gegenständlich der Fruchtgenussbesteller bei Überbindung der seinem Hälfteanteil anhaftenden Kosten und Auslagen an den Fruchtnießer lediglich einen Betrag von 50,00 € pro Jahr als Ertrag lukriert, während er bei Beibehaltung seiner Stellung als vermietender Miteigentümer Einkünfte von rund 3.000,00 € verzeichnen kann. Die mit dem Hälfteanteil verbundenen Kosten plus 50,00 € bleiben also erkennbar unter der Höhe der aus der Vermietung erzielbaren Nutzungen zurück. Nicht zu überzeugen vermögen daher die Ausführungen des steuerlichen Vertreters, der auch in einer hypothetischen Fruchtgenusseinräumung an einen Fremden einen "wirtschaftlich sehr vernünftigen Vorgang" zu erblicken behauptet, zumal das "Verlustrisiko ausgeschaltet" sei und die 50,00 € jedenfalls, unabhängig von einer tatsächlichen Vermietung, zufließen.

Gerade die Vermietung als reine Vermögensverwaltung birgt kein unternehmerisches Risiko, wie es etwa mit der Führung eines Geschäftsbetriebes verbunden ist (vgl. hierzu ausführlich *Doralt* in RdW 1998, 519). Dies erweist sich auch im zu beurteilenden Streitjahr, das - unter der Prämisse einer Miteigentümergeinschaft der beiden Gatten - einen Ertrag aus Vermietung und Verpachtung pro Kopf von je rund 3.000,00 € erbringt.

Nicht erhellend wirkt im Weiteren die Kritik des steuerlichen Vertreters, wonach dem Umstand des Hälfteeigentums im Hinblick auf die Fremdüblichkeit zu wenig Augenmerk geschenkt worden sei. Miteigentum an Liegenschaften iSd § 825 ABGB kann sowohl unter Angehörigen, als auch unter Fremden bestehen bzw. begründet werden. Wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern bestehenden Interessengegensatzes müssen aber unter nahen Angehörigen klare Abgrenzungen zwischen Einkommenserzielung und -verwendung erkennbar sein und - wie es schon im bisherigen Verfahren geschah - untersucht werden (*Doralt/Toifl*, EStG ¹⁴, § 2 Tz 158 ff: *... "dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art Splitting ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen."*).

Soweit der Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung vom 28.7.2014 der Fehler unterlaufen ist, den gesamten Mieteinnahmen lediglich die halben Kosten gegenüberzustellen und sie insofern nicht Bedacht auf das bereits bestehende Hälfteeigentum der Frau C genommen hat, hat sie dies in der Beschwerdevorentscheidung einbekannt und richtiggestellt. Die Abgabenbehörde hat in ihrer rechtlichen Würdigung auch bei Zugrundelegung des zutreffenden Zahlenmaterials die Sichtweise der nicht vorliegenden Fremdüblichkeit aufrechterhalten und wird auf die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung,

denen der steuerliche Vertreter in seinem Vorlageantrag keine substantiierten Argumente entgegenzuhalten vermochte, verwiesen.

Neben der somit schon a priori fehlenden Fremdüblichkeit spricht daher zusammenfassend **im nun vervollständigten Gesamtkontext** die lediglich auf 5 Jahre abgeschlossene Vereinbarung gegen eine rechtlich abgesicherte Position der Gattin, zumal auch eine Kündigungsmöglichkeit des Fruchtgenussbestellers ausdrücklich festgeschrieben wird. Dieses Kündigungsrecht, dass "aus wichtigem Grund" schon vor Ablauf der vereinbarten Dauer von 5 Jahren ausgeübt werden kann, steht einer auch nur mittelfristigen, sicheren Disposition der Fruchtnießerin betreffend das Objekt entgegen. Soweit der steuerliche Vertreter in diesem Zusammenhang einwendet, eine vorzeitige Auflösung sei bei Einhaltung der vertraglichen Regeln durch alle Beteiligten nicht möglich, ist ihm zu widersprechen. Wörtlich heißt es in dem in Streit stehenden Passus nämlich: *"Unbeschadet dieser Bestimmung (Anm.: Gemeint ist die 5-jährige Laufzeit) ist eine Kündigung aus wichtigem Grund, insbesondere wegen Verletzung wesentlicher Verpflichtungen aus diesem Verträge, auch von Seiten des Fruchtgenussgebers möglich."*

Nicht nur wesentliche Vertragsverletzungen, sondern auch andere "wichtige Gründe" berechtigen den Fruchtgenussbesteller daher zur Kündigung vor Ablauf der 5-Jahres-Frist. Wäre übrigens die vorzeitige Kündigungsmöglichkeit für die an der Vereinbarung Beteiligten bedeutungslos und inhaltsleer bzw. schon aus dem reinen Gesetzestext ableitbar (ob sich der steuerliche Vertreter insofern auf die §§ 30 und 31 MRG bezieht bzw. diese überhaupt analog für eine Fruchtgenussvereinbarung heranzuziehen sind, hat er nicht näher erläutert), wäre wohl ihre explizite Aufnahme in die schriftliche Vereinbarung unterblieben.

Wie bereits von der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, besagt der **Grundsatz der freien Beweiswürdigung** iSd § 167 Abs. 2 BAO, dass die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Ein Nachweis im mathematisch-exakten Sinn ist hierbei nicht notwendig (vgl. Beschwerdeentscheidung, letzte Seite, mit Hinweisen auf Lehre und Judikatur).

Nach allem oben Ausgeführten ist die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zu Recht zu dem Schluss gelangt, dass Frau C nicht unternehmerisch nach außen aufgetreten ist und dass Fruchtziehung und Verwaltungstätigkeit keineswegs uneingeschränkt in ihrer Hand lagen. Die gewürdigte Beweislage ist ausreichend fundiert, um diesen Schluss rechtlich zu tragen. Weitere Beweisaufnahmen sind nicht erforderlich, da sich die angebotenen Beweismittel einerseits auf offenkundige und nicht bestrittene Tatsachen bezogen (Hälfteeigentum der Frau C) oder ohnehin in die Würdigung einbezogen wurden (Kontoauszüge Frau C), andererseits keine weitere Klarheit zu bereits hinlänglich offenliegenden Tatsachen beizutragen vermögen: So ist eine Parteieneinvernahme der Frau C ebenso entbehrlich wie eine Einvernahme von Frau und

Herrn M und KJ als Zeugen zur Bestätigung, dass Frau C den Mietern gegenüber erklärt habe, als Fruchtgenussberechtigte Ansprechperson in allen Mietangelegenheiten zu sein.

Zu letzterem Punkt sprechen die oben erläuterten, schriftlichen, nicht bloß kursorisch, sondern sehr umfangreich abgefassten Mietvertragsausfertigungen, die geraume Zeit nach behaupteter Fruchtgenusseinräumung erfolgten (zwei Mietverträge vom 14.5.2013, ein Mietvertrag vom 18.10.2013) und als Bestandgeberin unverändert die Personengemeinschaft verzeichnen, eine deutliche und ausreichend überzeugende Sprache. Ein Eingehen auf die von Seiten des steuerlichen Vertreters immer wieder eingeforderten Parteien- und Zeugeneinvernahmen würde nach allem Ausgeführten lediglich zu einer unökonomischen Verfahrensverschleppung führen.

Offen bleiben kann in diesem Zusammenhang übrigens, warum die Mieter FG, HI und LM nicht als Zeugen angeboten wurden.

Der Wille der beteiligten Personen war letztlich in abschließender Würdigung nicht auf die Übertragung einer Einkunftsquelle, sondern auf eine Umleitung von Einkünften im Sinne der Erzielung eines steuerschonenden Effekts gerichtet.

Frau C wird daher nicht zum steuerlichen Zurechnungssubjekt der gesamten, aus der Vermietung erfließenden Einkünfte. Vielmehr behält sie ihre bisherige Rolle als Beteiligte der Miteigentümergeinschaft bei und sind ihr die laut angefochtenem Bescheid auf ihren Gatten entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zuzurechnen.

Auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 4.9.2014 wird verwiesen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision: Die zu lösende Rechtsfrage findet Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (etwa VwGH 4.3.86, 85/1470133; 27.1.2009, 2006/13/0166). Soweit lediglich Sachverhalts- und Beweiswürdigungsfragen Gegenstand der Erörterung waren, sind diese einer Revision nicht zugänglich.

Feldkirch, am 1. Juni 2015