

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch stV., AdresseStV., über die Beschwerde vom 01.07.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Amstetten Melk Scheibbs vom 27.05.2009, St.Nr.: **** betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (idF Bf.) ist Alleineigentümer der Liegenschaft *Grundbuch ****Ort Einlagezahl 1, mit den Grundstücken 18/2 Landwirtschaftlich genutzt und Wald sowie 21 Baufläche (Gebäude), Baufläche (befestigt), Landwirtschaftlich genutzt und Sonstige (Straßenanlage), AdresseBf.*

Mit Mietvertrag vom 17.10.1989 wurden die im Südwestlichen Trakt der obgenannten Liegenschaft im Parterre gelegenen Räumlichkeiten mit einer Fläche von rund 350 m² durch den Bf. zum Zwecke des Betriebes einer XXX-praxis ("Klinik"), die der Bf. in

der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit zwei anderen Ärzten betrieb, für den Zeitraum bis 31.8.2024 vermietet. Für dieses Bestandsrecht erfolgte zugunsten V und W die grundbücherliche Sicherstellung mit Beschluss 94/1990. Die aus der Vermietung dieser Liegenschaft an die Klinik erwachsenen Einkünfte wurden durch den Bf. bis zum Jahr 2004 als Vermietungseinkünfte versteuert.

Mit Vertrag vom 26.1.2005 räumte der Bf. seiner Ehegattin das Fruchtgenussrecht an diesem Mietgegenstand in Form eines Zuwendungsfruchtgenusses ein.

Der zwischen den Ehegatten Bf. u XY abgeschlossene **Fruchtgenussvertrag** hat folgenden Inhalt:

Notariats-Akt

vom 26. Jänner 2005

Vor mir, Magister XX, öffentlichem Notar mit dem Amtssitz in AdresseN., sind heute in meiner Notariatskanzlei in AdresseN., AdresseN., erschienen die Ehegatten: Herr Doktor X, geboren T.M.1958, XXX-, in AdresseBf. wohnhaft, einerseits, und Frau XY, geboren TT.MM 1962, Hausfrau, ebendort wohnhaft, andererseits, und haben vor mir verabredet und geschlossen nachstehenden

Dienstbarkeitsvertrag:

Erstens: Doktor X ist bürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft Grundbuch ****Ort Einlagezahl 1, mit den Grundstücken 18/2 Landwirtschaftlich genutzt und Wald sowie 21 Baufläche (Gebäude), Baufläche (befestigt), Landwirtschaftlich genutzt und Sonstige (Straßenanlage), AdresseBf. Die grundbücherlichen Belastungen dieser Liegenschaft sind den Parteien durch Einsichtnahme in einen aktuellen Grundbuchsausdruck bekannt. Die Parteien stellen fest, dass laut Mietvertrag vom 17. Oktober 1989 die im Südwestlichen Trakt der obigen Liegenschaft im Parterre gelegenen Räumlichkeiten im Ausmaß von rund 350 (dreihundertfünfzig) Quadratmetern zum Zwecke des Betriebes einer XXX-praxis ("Klinik") vermietet sind.

Zweitens: Dr. X räumt seiner Ehegattin XY, beginnend mit 1.(erstem) Jänner 2005 (zweitausendfünf), am vorbezeichneten Mietgegenstand auf unbestimmte Zeit ein Fruchtgenussrecht im Sinne der Paragraphen 509 (fünfhundertneun) ABGB ein. XY nimmt diese Rechtseinräumung hiemit an. Dieses Rechtsverhältnis kann beiderseits unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats mittels eingeschriebenen Schreibens aufgekündigt werden. Das Fruchtgenussrecht ist nicht übertragbar und nicht vererblich.

Drittens: XY verpflichtet sich, als Gegenleistung einen wertgesicherten Betrag von jährlich € 400,-- für Jahresbruchteile aliquot - an ihren Ehegatten Doktor X auf ein von diesem namhaft zu machendes Konto bei einem inländischen Geldinstitut spesen- und abzugsfrei zu bezahlen.

Dieser Betrag ist jeweilsjährlich im Nachhinein zum 31. (einunddreißigsten) Dezember eines jeden Jahres zur Zahlung fällig.

Zum Zwecke der Erhaltung des inneren Wertes wird dieser Betrag derart stabilisiert, dass das heute zwischen den Euro 400,-- und der Indexzahl der Verbraucherpreise 2000 (zweitausend) herausgegeben von Statistik Austria, bestehende Verhältnis auch am jeweiligen Zahlungstage unverändert zu bleiben hat.

Wertschwankungen bis zu 5 (fünf) Prozent einschließlich nach oben oder unten haben hierbei unberücksichtigt zu bleiben, sind bei Überschreiten dieser Grenze aber voll mitzurechnen.

Jene Indexzahl, welche eine solche Auf- oder Abwertung ausgelöst hat, gilt solange als neue Ausgangsbasis für diese Wertsicherung, bis sich die Indexzahl wieder um mehr als 5 (fünf) Prozent geändert hat.

Sollte diese Indexzahl nicht mehr herausgegeben werden, so hat an deren Stelle eine andere entsprechende Verhältniszahl (insbesondere eine solche der obigen Anstalt) zu treten.

Viertens: XY ist vereinbarungsgemäß insbesondere berechtigt:

- a) den Mietern gegenüber als Vermieterin aufzutreten,*
- b) neue Mietverträge selbst abzuschließen,*
- c) die Mieten in Empfang zu nehmen und*
- d) die Ansprechpartnerin für Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen zu sein.*

Die Parteien sind über die Rechte und Pflichten eines Fruchtgenussberechtigten informiert und wollen keine weiteren Vereinbarungen treffen.

Fünftens: Die Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes in den tatsächlichen Genuss von XY erfolgte mit 1. (ersten) Jänner 2005 (zweitausendfünf) Es sind daher von diesem Tag angefangen sämtliche mit dem Besitz des Vertragsgegenstandes verbundenen Steuern, Umlagen und öffentlichen Abgaben aller Art, sowie der Zufall und die Gefahr des Besitzes, aber auch alle Besitzvorteile auf XY übergegangen.

Sechstens: Doktor X übernimmt keine Gewähr für eine bestimmte Eigenschaft oder Beschaffenheit des Vertragsgegenstandes.

Siebtens: Die Parteien erklären an Eides statt, österreichische Staatsbürger und Deviseninländer zu sein und nach Rechtsbelehrung durch den Vertragsverfasser auf eine grundbücherliche Sicherstellung dieses Fruchtgenussrechtes zu verzichten.

Die Parteien wurden vom Vertragsverfasser auf die Bestimmung des § 785 ABGB hingewiesen.

Achtens: Ausfertigungen von diesem Notariatsakt können den Vertragsschließenden auch zu wiederholten Malen und über einseitiges Verlangen erteilt werden.

Neuntens: Die Kosten und Gebühren aus Anlass der Errichtung dieses Notariatsaktes hat - unbeschadet-einer gesetzlichen Solidarhaftung beider Vertragsteile — im Innenverhältnis Doktor X zu tragen, während die zur Vorschreibung kommende Steuer XY zu tragen hat. Die Parteien stellen fest, dass XY von ihrem Ehegatten Doktor X in den letzten zehn Jahren keine unentgeltlichen, steuerpflichtigen Zuwendungen erhalten hat.

Zehntens: Die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages ist abhängig von der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde.

*Die Personidentität und die Geburtsdaten der Parteien wurden mir nachgewiesen durch Vorlage der Führerscheine der Bezirkshauptmannschaft Amstetten Nummer ***FS1 vom 16. 6.1994 (Bf.) und Nummer ***FS2 vom 1.12.1993 (XY).*

Hierüber wurde dieser Notariatsakt von mir aufgenommen, den Parteien vorgelesen, von ihnen vollinhaltlich genehmigt und vor mir eigenhändig unterfertigt.

AdresseN., am sechszwanzigsten Jänner zweitausendfünf, 26.1.2005.

Im Zuge einer beim Bf. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung gem. § 150 BAO wurde zu diesem Sachverhalt (Fruchtgenussvereinbarung) an den Bf. ein Ergänzungersuchen (Vorhalt vom 24.06.2008) gerichtet, das mit Schreiben vom 30.06.2008 wie folgt beantwortet wurde:

"Waidhofen, am 30.06.2008

Vorhalt vom 24.06.2008

Zu den Fragen betreffend den Zuwendungsfruchtgenuss an die Gattin XY wird wie folgt Stellung genommen.

Zu 1

Was hat sich zum 01.01.2005 geändert, dass ab dieser Zeit der Gattin des Abgabepflichtigen die Mieteinnahmen zufließen?

*Mit Notariatsakt vom 26.01.2005 hat Herr Bf. seiner Gattin XY ein Fruchtgenussrecht im Sinne des § 509 des ABGB an der Liegenschaft Grundbuch ****0 eingeräumt. Gem. Pkt. 5 des Vertrages gehen alle Besitzvorteile aber auch alle mit im Besitz des verbundenen Steuern, Umlagen und Abgaben ab 01.01.2005 auf XY über. Damit fließen ab 01.01.2005 die Mieteinnahmen Frau XY zu.*

Zu 2

Die AfA als Bemessungsgrundlage bzw. als einzige Begründung für die Höhe des Fruchtgenusses erscheint der BP zu wenig, die Höhe dieser Aufwandszahlung ist laut Ansicht des Finanzamtes nicht fremdüblich (€ 400/Jahr):

Dem Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch zu § 7 Textziffer 10.2 ist zu entnehmen: „Ein pragmatischer Weg zur Erlangung des AfA-Aufwandes wäre die Zahlung eines entsprechenden Nutzungsentgelts (Herzog RdW 1989, 203, Heidinger/Stingl, SWK 1992, AI 156).

Leistet im Falle des Vorbehaltesfruchtgenusses der Fruchtnießer den Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe des bisher geltend gemachten AfA, dann ist diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erzielt eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenüber steht. (EStR 2000 Rz 112)

Zu 3

Dem Finanzamt erscheint der gewählte Weg nicht sinnvoll, bzw. erscheint dem Finanzamt ohne dem Ergebnis der Steuerminderung nicht als nachvollziehbar. Können sachliche Gründe für eine derartige Gestaltung angeführt werden?

*Bf. ist Vater der außerehelichen Tochter NN. Ende des Jahres 2004 hat Herr Bf. beim Notar N. eine Beratung in Familienrecht erhalten um seine Vermögensverhältnisse im Falle seines Todes in voraus zu regeln. Im Rahmen dieser Beratung wurde ihm mitgeteilt, dass seine außereheliche Tochter, wie seine ehelichen Kinder erbberechtigt sei. Im Eintrittsfall hätte dies zur Folge, dass von der Liegenschaft ****0 auch die außereheliche Tochter ihren Pflichtanteil bekommt und damit das Erbrecht der Ehegattin und der hinterbliebenen Kinder schmälert. Bf. hat zur Absicherung des Ehegattenerbrechts seiner Frau XY und seiner ehelichen Kinder über Anraten des Notars den Fruchtgenuss an der o.a. Liegenschaft seiner Gattin zugewandt. Damit wurde im Falle seines Ablebens eine Absicherung und Besserstellung für seine Ehegattin erreicht. Diese tritt seit Jänner 2005 den Mietern gegenüber als Vermieter auf und trägt auch das wirtschaftliche Risiko."*

Die Argumentation in der Vorhaltsbeantwortung wurde durch den Prüfer als hinreichende Begründung für die Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung gewertet und keine anderslautenden bzw. gegenteiligen Feststellungen getroffen, die zu einer Änderung der bisher ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen diese Jahre betreffend führten.

Für die Jahre 2005 und 2006 wurden demzufolge durch das Finanzamt die Vermietungseinkünfte (aus der Vermietung der XXX-praxis an die Klinik) entsprechend der Fruchtgenussvereinbarung erklärungsgemäß der Ehegattin des Bf. zugerechnet.

In dem beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2007 änderte das Finanzamt seine diesbezügliche Rechtsmeinung und wurden in diesem Bescheid die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft an die "Klinik" dem Bf. zugerechnet bzw. die Fruchtgenussvereinbarung zwischen dem Bf. und seiner Gattin steuerlich nicht anerkannt. In der Bescheidebegründung wird folgendes ausgeführt:

"Die Einkünfte im Zusammenhang mit einem Fruchtgenuss sind (steuerrechtlich weiterhin) dem Besteller zuzurechnen, wenn in der Einräumung die Weitergabe von Einkommensteilen bzw. die Überlassung erzielter Einkünfte iSd § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu erblicken ist (VwGH 27.10.1961, 0802/ 61; VwGH 28.4.1982, 3251/80); dies wird bei Zuwendung des Bruttofruchtgenusses idR der Fall sein, sodass die Bruttobeträge beim Empfänger nicht einkommensteuerpflichtig (auch nicht nach § 29 Z 1 EStG 1988) und beim Geber nicht abzugsfähig sind (auch nicht nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Insbesondere die rechtliche Notwendigkeit die Investitionen, sowie die AfA für das Gebäude der Klinik weiterhin als „notwendiges Betriebsvermögen“ beurteilen zu müssen erscheint eine Untermauerung der Nichtanerkennung zu sein. Weiters wäre in Frage zu stellen ob der zivilrechtliche Eigentümer aufgrund des notwendigen Betriebsvermögens überhaupt rechtlich in der Lage ist einen wirtschaftlichen Eigentum auf die Gattin zu begründen."

Dagegen wendet sich der Bf. in der **Beschwerde** mit folgender Begründung:

"BERUFUNG:

A) Erklärung, welcher Bescheid angefochten wird

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 v. 27.5.09, zugestellt am 2. Juni 2009 wird innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

B) Erklärung, inwieweit der Bescheid angefochten wird

Der Bescheid wird hinsichtlich der Nichtanerkennung des Fruchtgenusses an die Ehegattin angefochten.

C) Erklärung, welche Änderungen beantragt werden

Es wird beantragt, die Einkommensteuer 2007 ohne Einkünfte aus Vermietung zu veranlagern.

D) Begründung: Der Sachverhalt betreffend die Anerkennung des Fruchtgenusses an die Ehegattin, XY, wurde im Rahmen der Außenprüfung durch den Betriebsprüfer Z betreffend die Jahre 2004 — 2006 eingehend geprüft und mit dem Teamleiter des Finanzamtes abgesprochen. Aufgrund der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ergab sich die steuerliche Anerkennung der Zuwendung des Fruchtgenusses.

Nicht nachvollziehbar ist auch die Meinung, dass in Hinblick auf das notwendige Betriebsvermögen eine andere Beurteilung zu erfolgen hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nur 1/3 des Gebäudes notwendiges Betriebsvermögen darstellt. 2/3 des Gebäudes werden im Rahmen des Bestandsvertrages an die Mitgesellschafter der Klinik vermietet. Dieser Sachverhalt wurde durch die Betriebsprüfung in der Vergangenheit so festgelegt und wurde auch "bei der letzten Betriebsprüfung der Klinik nicht geändert. Das Finanzamt möge bekannt geben, welche Umstände zu einer geänderten Betrachtungsweise führten, da die angeführten VwGH-Entscheidungen auf diesen Fall nicht zutreffen."

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer BVE dem damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und nahm im Vorlagebericht wie folgt Stellung: Das FA AMS/Fachbereich sei nach dem BP Abschluss (BP 2004 - 2006) zum Ergebnis gelangt, dass der vorliegende Fruchtgenuss nicht anzuerkennen sei. Da Wiederaufnahmsgründe für die durch die BP geprüften Jahre nicht vorliegen, sei diese fachliche Beurteilung nunmehr mit der Veranlagung ESt 2007 richtig gestellt worden und auch begründet. Das FA AMS ersuche daher ab der Veranlagung ESt 2007 um Nichtanerkennung des Fruchtgenusses.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Das Gericht nimmt den folgenden (unbestrittenen) Sachverhalt, der sich aus dem vorgelegten Akt ergibt, als erwiesen an:

Der Bf. ist Alleineigentümer der o.g. Liegenschaft und dem darauf befindlichen Gebäude, das zum Teil (350 m²) an die in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts betriebene XXX-praxis vermietet wurde. Der Bf. hat zu diesem Zweck mit seinen beiden damaligen Partnern am 17.10.1989 einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit mit Verzicht auf ein Kündigungsrecht bis 31.8.2024 abgeschlossen. Das Bestandsrecht mit dem Verzicht auf Aufkündigung wurde grundbücherlich einverleibt.

Der Mietaufwand sowie die in dem Gebäude für die Klinik erwachsenen Aufwendungen für Umbauten und Investitionen (Instandhaltungskosten) wurden von allen drei Gesellschaftern zu gleichen Teilen finanziert und im Wege der AfA abgesetzt. Der Bf. beanspruchte zusätzlich als Eigentümer des Gebäudes die Gebäude AfA iHv € 5.556,- / Jahr.

Zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin wurde am 26.1.2005 mit Notariatsakt ein "Dienstbarkeitsvertrag" errichtet . Die Parteien stellen hiezu fest, dass laut Mietvertrag vom 17. Oktober 1989 die im Südwestlichen Trakt der obigen Liegenschaft im Parterre gelegenen Räumlichkeiten im Ausmaß von 350 m² zum Zwecke des Betriebes einer XXX-praxis ("Klinik") vermietet sind. Der Ehegattin wurde an diesem Mietgegenstand auf unbestimmte Zeit ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, wobei auch vereinbart wurde, dass dieses Rechtsverhältnis beiderseits - also auch von Seiten des Fruchtgenussgebers (-Anmerkung BFG) - unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden kann. Die Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich darin weiters, als Gegenleistung einen wertgesicherten Betrag von € 400,--/ jährlich an ihren Gatten zu bezahlen. Die Fruchtgenussberechtigte ist lt. Vertrag fortan berechtigt, den Mietern gegenüber als Vermieterin aufzutreten, neue Mietverträge selbst abzuschließen, die Mieten in Empfang zu nehmen und die Ansprechpartnerin für Rechte und Pflichten aus dem Mietverträgen zu sein. Auf die grundbücherliche Sicherstellung dieses Fruchtgenussrechtes wurde einvernehmlich verzichtet.

Hiezu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen:

Darstellung der für die Entscheidung maßgeblichen Rechtslage:

Ad Fruchtgenussrecht:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der herrschenden Lehre ist unbestritten, dass ein Fruchtnießer (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG beziehen kann, und zwar auch bei einem *Zuwendungsfruchtgenuss*.

Gemäß § 509 ABGB ist Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen. Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entsteht durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung (§481 ABGB). Ein übereinstimmender Parteiwille bis zur Verbücherung begründet ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht, insofern der obligatorisch berechnigte Fruchtnießer anstelle des Eigentümers das ausschließliche Recht zur Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse hat. Auch einem bloß obligatorisch berechtigten Fruchtnießer ist die Einkunftsquelle zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit erhält über die Einkunftsquelle nach eigenen Intentionen maßgeblich zu disponieren (vgl. zB VwGH 1.6.2006,2005/15/0089).

Einkünfte sind nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt. Betreffend die Einräumung eines Fruchtgenusses ist unbestritten, dass der Fruchtnießer originäre Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 beziehen kann, jedoch ist dafür Voraussetzung, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung einer Einkunftsquelle darstellt. Entscheidend ist dabei allerdings nicht die Überlassung allein der Einkünfte, sondern die Frage, wer die Disposition zur Erzielung der Einkünfte zu treffen in der Lage ist. Eine Einkunftsquelle kann immer erst dann als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann. Der Fruchtgenussberechnigte muss auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt (allenfalls durch einen Bevollmächtigten) und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 25.1.1993, 92/15/0024)

Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Doralt/Toifl, EStG¹⁴ § 2 Tz 142 unter Hinweis auf Ruppe, in: Tipke, Einkunftsquellen, 18, und VwGH 20.09.1988, 87/14/0167).

Im Zusammenhang mit Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, dass Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG die Übertragung der Einkunftsquelle ist (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die "Einkünfte" im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte stellt in diesem Fall lediglich steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065, mwN).

Damit eine Einkunftsquelle als überlassen in diesem Sinne angesehen werden kann, muss der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; dazu gehört, dass der Fruchtgenussberechtigte die ihm gemäß § 512 und § 513 ABGB obliegenden Lasten im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen usw.) trägt (vgl. VwGH 27.01.2009, 2006/13/0166, mwN). Betreffend die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen, bedeutet dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiters, dass der Fruchtniesser den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat (bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen), (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtniesser trifft, er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist und die Mieten auf sein Konto überwiesen werden. Bei einem anteiligen Fruchtgenuss gilt dies sinngemäß, dh. in einem solchen Fall hat der Fruchtniesser den Bestandnehmern gegenüber bezüglich seines Anteiles (unter Anzeige der anteiligen Vertragsübernahme) als Bestandgeber aufzutreten (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Eine Eintragung im Grundbuch ist hingegen nicht Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer solchen Vereinbarung. Zwar entsteht das dingliche Recht auf Fruchtgenuss an Liegenschaften nach § 481 ABGB durch die Verbücherung (vgl. Hofmann, in: Rummel, ABGB3, § 509 Rz 1) und entspricht eine solche zivilrechtliche Fruchtnießung im Sinne der §§ 509 ff ABGB an einem Bestandsobjekt grundsätzlich dem oben dargelegten Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. Es kann daraus, dass der Wille der Vertragsparteien nicht auf die Verbücherung gerichtet gewesen ist und nur

ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet wird, aber nicht abgeleitet werden, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 1.6.2006, 2005/15/0089 und VwGH 31.3.2005, 2003/15/0100; ebenso UFS 6.11.2009, RV/0312-F/07, mwN).

Auch im österreichischen Einkommensteuerrecht sind nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 25.01.1993, 92/15/0024; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046; VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146; BFG 24.04.2014, RV/5100184/2012; BFG 28.05.2014, RV/1100465/2012; UFS 13.01.2004, RV/0219-G/03; UFS 03.09.2013; RV/0990-L/12) auch dem bloß obligatorisch berechtigten Fruchtnießer die Einkünfte aus seiner Vermietung zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit hat, über die Einkunftsquelle maßgeblich zu disponieren.

Die Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten an einer Liegenschaft ist somit auch ohne Eintragung ins Grundbuch als obligatorisches Recht geeignet, dem Fruchtgenussberechtigten eigene Einkünfte aus Vermietung zu ermöglichen, wenn er selbst vermietet und das Unternehmerrisiko trägt.

Aufgrund der im Einkommensteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise genügt allerdings die bloß rechtliche Begründung der Fruchtnießung nicht; es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133, mwN). Maßgebend ist dabei, dass der Fruchtgenussberechtigte in der Lage ist, die Dispositionen zur Erzielung der Einkünfte selbst zu treffen. Nach der Verwaltungspraxis ist weiters erforderlich, dass der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position eingeräumt wird, wobei ein Zeitraum von zehn Jahren in der Regel als ausreichend angesehen werden kann (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 147).

Das Bundesfinanzgericht stellt betreffend die erforderliche Dauer der Bestellung des Fruchtgenusses fest, dass die in Rz 116 EStR vertretene Auffassung, wonach *„ein Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend angesehen werden kann“* vom Gericht nicht geteilt wird, da es sich lediglich um eine Verwaltungspraxis handelt, zumal aus der Rechtsprechung hervorgeht, dass je nach Einzelfall auch eine kürzere Dauer als ausreichend angesehen werden kann.

Die Bf. sind nahe Angehörige im Sinne des Abgabenrechtes. Bei Vereinbarungen zwischen Ehegatten fehlt es an dem ansonsten zwischen fremden Vertragsparteien bestehenden Interessensgegensatz. Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 24.5.2012, 2009/15/0130) können daher für den Bereich des Steuerrechts vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 15. Lieferung, § 4 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Um dem - nicht als zivilrechtlichen Eigentümer geltenden - Fruchtgenussberechtigten die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft steuerlich zuzuordnen, ist es erforderlich, dass der Berechtigte - im vorliegenden Fall in Bezug auf die vermieteten Praxisräumlichkeiten - gleich einem wirtschaftlichen Eigentümer die Einnahmen aus der Bewirtschaftung erhält und auch alle mit der Erhaltung der Liegenschaft zusammenhängenden und durch die Vermietungstätigkeit verursachten Kosten trägt.

Die entscheidende Bedeutung für die Beurteilung der Frage, ob ein Fruchtnießer die **wirtschaftliche Dispositionsbefugnis** über die Einkünfte hat, muss daher dem **Kriterium der rechtlich abgesicherten Position** beigemessen werden. Dieses Kriterium kann nur als erfüllt angesehen werden, wenn dem Fruchtnießer die uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis über die strittige Einkunftsquelle eingeräumt wurde.

Die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis eines Fruchtnießers kann nach der dargestellten Rechtslage nur angenommen werden, wenn beide Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ vorliegen, nämlich einerseits die Bestellung des Fruchtgenussrechts für eine gewisse Zeit, also eine vereinbarte bestimmte Mindestdauer, bei rechtlich abgesicherter Position und andererseits bei entsprechender Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse.

Schon im Hinblick auf den bis 31.8.2024 grundbücherlich sichergestellten Bestandsvertrag (bis zu diesem Zeitpunkt wurde auf die Kündigung seitens des Vermieters/Bf. verzichtet) fehlt es der Ehegattin an entscheidender Dispositionsmöglichkeit zur Gestaltung des Mietverhältnisses. Wenngleich vertraglich vereinbart ist, dass sie gegenüber den Mietern als Vermieterin auftritt und neue Mietverträge selbst abzuschließen berechtigt ist und die Mietzinszahlungen auf ihr Konto zu leisten sind, konnte sie zum damaligen Zeitpunkt lediglich in den bestehenden (bis 2024 abgeschlossenen) Mietvertrag eintreten.

Zudem liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes insbesondere eine rechtlich abgesicherte Position für eine bestimmte Zeit (Mindestdauer) von Frau XY im Hinblick auf das bestehende Kündigungsrecht nicht vor. Das vertraglich festgelegte Kündigungsrecht, das jederzeit ausgeübt werden kann, steht nämlich einer auch nur mittelfristigen, sicheren Disposition der Fruchtnießerin betreffend das Objekt absolut entgegen.

Für das Bundesfinanzgericht kann somit kein Zweifel darin bestehen, dass der Ehegattin des Bf. in der schriftlichen Vereinbarung vom 26.1.2005 mit der jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit, kein unwiderrufliches Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde. Vielmehr ist der "Fruchtgenussbesteller" berechtigt, zu jedem Zeitpunkt die Vereinbarung zu kündigen und seiner Ehegattin dadurch das Recht zur alleinigen Bewirtschaftung des Mietobjektes zu entziehen. Angesichts dieser sehr schwachen Rechtsposition der

Ehegattin war jedenfalls rechtlich nicht abgesichert, dass sie die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten konnte.

Im verfahrensgegenständlichen Jahr war das unbedingt notwendige Erfordernis der rechtlich abgesicherten Position über eine gewisse Mindestdauer von Frau XY somit keineswegs erfüllt, zumal für den Ehegatten jederzeit die Möglichkeit bestanden hat, bei allfällig ihm wichtigen, unliebsamen Dispositionen seiner Ehegattin die Vereinbarung zu kündigen, weshalb der Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse keine entscheidungsrelevante Bedeutung mehr zukommt.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass in gegenständlichem Fruchtgenussvertrag weder ein Veräußerungsverbot enthalten ist noch eine Vereinbarung dahingehend getroffen wurde, ob die Fruchtgenussberechtigte im Falle der Veräußerung der Liegenschaft am Veräußerungserlös beteiligt wäre. Dies entspricht ebenso wenig einer fremdüblichen Vertragsgestaltung wie die vertraglich vereinbarte "Gegenleistung" in Höhe von nur € 400,-- jährlich an den Fruchtgenussbesteller, ein Fremder hätte einer solchen Vereinbarung mit Sicherheit nicht zugestimmt. Unter diesen Gesichtspunkten ist auch das Argument des Bf., dass die Vereinbarung zum Zweck der erbrechtlichen Absicherung seiner Ehegattin und seiner ehelichen Kinder getroffen wurde, letztlich nicht zielführend. Wenngleich dies grundsätzlich ein beachtlicher außersteuerlicher Grund sein mag, war die vorliegende Fruchtgenussvereinbarung aus den vorangestellten Erwägungen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Ertragssteuerrechts nicht anzuerkennen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Bf. mit der gegenständlichen Gestaltung des Fruchtgenusses seiner Gattin lediglich Einkünfte überlassen hat und nicht eine Einkunftsquelle. Dabei handelt es sich aber um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung, die keine Zurechnungsänderung der Einkünfte zur Folge hat (vgl. UFS 25.3.2008, RV/0043-F/07; siehe auch Hofstätter/Reichel, EStG, § 2 Tz 7).

Somit führt die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes zum unzweifelhaften Ergebnis, dass die Versagung der steuerlichen Anerkennung des strittigen Fruchtgenussrechtes -wenn auch aus anderen Gründen als im angefochtenen Erstbescheid - seitens des Finanzamtes zu Recht erfolgte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, oben zitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Wie bereits ausgeführt, ist als Voraussetzung eine uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis des Fruchtnießers Voraussetzung für eine Anerkennung der streitgegenständlichen Vereinbarung. Diesbezüglich gibt es eine einheitliche Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 25.1.1993, 92/15/0024). Zudem wird auf die im Erkenntnis erwähnte weitere Rechtsprechung verwiesen.

Wien, am 23. März 2018