



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne über die Berufung des Bf, vom 10. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vom 20. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 11. März 2008 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer und seine minderjährige Tochter, vertreten durch ihre Mutter, schlossen folgenden Vertrag ab:

„Auf Grund dieses Vertrages überlässt der [Berufungsführer] [...] seiner [Tochter] [...] (auf den Zusatz vertreten durch die Kindesmutter [...] wird in den nachfolgenden Ausführungen verzichtet, ist aber sinngemäß anzuwenden) den Fruchtgenuss an den Einkünften der Objekte [A] und [B]. Dieser Vertrag gilt bis auf Widerruf, längstens jedoch bis zur Tilgung der auf diesen Objekten lastenden Darlehensverbindlichkeiten bei der Sparkasse der [...]. Dem gesetzlichen Vertreter der mj [Tochter] ist der derzeitige Schuldenstand bekannt.

Damit dieser Vertrag Gültigkeit hat, sind von der mj [Tochter] folgende Maßnahmen zu treffen:

Mj [Tochter] hat dafür Sorge zu tragen, dass [dem Berufungsführer] ab 1.5.2005 keine Kosten aus den gegenständlichen Liegenschaften erwachsen, zumal ihr die Mieteinkünfte aus diesen Objekten zufließen.

Sämtliche mit den genannten Objekten in Zusammenhang stehenden Kosten sind [dem Berufungsführer] zu ersetzen, sofern er als Eigentümer haftbar gemacht wird. Möglicherweise wird von der Hausgemeinschaft [A] die Zahlung der Betriebskosten durch mj [Tochter] nicht

entsprochen – diesfalls ist mj [Tochter] verpflichtet, [dem Berufungsführer] monatlich den Betrag von derzeit Euro 65,00 zu ersetzen.

Im Zusammenhang mit der Wohnanlage [B] sind keine Schwierigkeiten zu erwarten, da die Mieterin die Betriebskosten direkt mit der Hausgemeinschaft abrechnet.

Mj [Tochter] hat dafür Sorge zu tragen, dass die vierteljährlichen Rückzahlungen (die Höhe der vj. Rückzahlung ist dem gesetzlichen Vertreter von mj. [Tochter] bekannt) an die Sparkasse [...] pünktlich geleistet werden. Sollte die Sparkasse [...] die Annahme der Gelder verweigern, hat [die Tochter] [dem Berufungsführer] die obgenannte Summe jeweils bis zum 25. eines jeden Vierteljahres zu übergeben – die übergebene Summe ist bis spätestens 30. des jeweiligen Vierteljahres bei der Sparkasse auf das entsprechende Darlehenskonto zur Einzahlung zu bringen.

Mj [Tochter] hat dafür Sorge zu tragen, dass die Mieteinkünfte auf ihr Konto überwiesen werden, da das bisherige Mietenkonto gelöscht wurde."

Dieser Vertrag wurde **nicht** pflegschaftsgerichtlich genehmigt.

Weiters legte der Berufungsführer eine Bestätigung der Sparkasse [...] vor, wonach die Mieten aus der Vermietung der Wohnungen A und B auf das Konto der Tochter überwiesen werden und dass der Berufungsführer über das Konto der Tochter nicht zeichnungsberechtigt ist.

Als Vermieterin hinsichtlich der Wohnung B scheint im Mietvertrag die Tochter auf.

Weiters legte der Berufungsführer eine Änderungsvereinbarung hinsichtlich des Mietvertrages betreffend die Wohnung A vor, wonach die Tochter ab Mai 2005 Vermieterin der Wohnung ist und die Miete auf das Konto der Tochter überwiesen wird.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2006 übermittelte das Finanzamt Bregenz dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Ohne Zustimmung geschlossene Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäfte sind unabhängig von deren wirtschaftlicher Vorteilhaftigkeit für den Geschäftsunfähigen schwebend unwirksam. Vertretungshandlungen und Einwilligungen eines Elternteiles in Vermögensangelegenheiten bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Zustimmung des anderen Elternteils und der Genehmigung des Gerichts. Reichen Sie bitte folgende Unterlagen nach:

Pflegschaftsgerichtliche Genehmigung des Gerichtes über den Übertrag der Einkünfte und der Kosten aus den Vermietungen.

Vorlage von Überschussrechnungen für jede Vermietung für den Zeitraum Jänner bis April 2005 und für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 (dies ist dann relevant, wenn Ihrer Argumentation steuerlich nicht gefolgt wird).

Umsatzsteuererklärung 2005."

Mit Schreiben vom 31. Juli 2006 teilte der Berufungsführer dem Finanzamt mit, dass die Dauer einer pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung nicht abgeschätzt werden könne. Ein Vertrag habe auch ohne pflegschaftsgerichtliche Genehmigung Gültigkeit.

Mit Schreiben vom 17. August 2006 übermittelte das Finanzamt Bregenz dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Wie Sie selbst anführen muss das Gericht jeden einzelnen Punkt des Vertrages prüfen und dies durch einen aussenstehenden bestellten Vertreter. Denn ohne Genehmigung des zuständigen Gerichts geschlossene Verpflichtungsgeschäfte sind unabhängig von deren wirtschaftlicher Vorteilhaftigkeit für den Geschäftsunfähigen schwebend unwirksam. Da der angesprochene Vertrag sich aus einem eher einfach gestrickten Text zusammensetzt, dürfte eine zivilrechtliche Beurteilung allerdings nicht von allzu langer Dauer sein. Der gesetzliche Vertreter ist nach Treu und Glauben in derartigen Lagen verpflichtet, die Entscheidung über die Genehmigung des abgeschlossenen Vertrages beim PflEGschaftsgericht herbeizuführen, um auf diese Weise den Schwebbezustand zu beenden und klare Verhältnisse zu schaffen, ob der Vertrag rückwirkend zu einem voll wirksamen Vertrag wird oder zufolge der Verweigerung der Genehmigung seine Wirkung verliert. Da der Vertrag über den Fruchtgenuss vom 25.4.2005 die minderjährige [Tochter] auch wirtschaftlich belastet, ist die Wahrscheinlichkeit einer pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung fraglich. Sollten Sie deshalb bis zum 31.8.2006 nicht nachweislich den Vertrag über den Fruchtgenuss vom 25.4.2005 dem zuständigen Bezirksgericht zur Beurteilung vorgelegt haben, werden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Einkünfte aus der Vermietung der beiden Objekte weiterhin Ihnen zugerechnet werden.“

Mit Schreiben vom 4. September 2006 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung nicht erforderlich sei.

Im Einkommensteuerbescheid vom 20. November 2006 wurden die Einkünfte aus Vermietung der Wohnungen A und B dem Berufungsführer zugerechnet. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Nach österreichischer Lehre und Rechtsprechung ist unbestritten, dass ein Fruchtnießer (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 beziehen kann und zwar auch bei einem "Zuwendungsfruchtgenuss". Voraussetzung ist allerdings, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. Wird eine Einkunftsquelle übertragen, sind die Einkünfte aus dieser Quelle dem Zuwendungsempfänger zuzurechnen. Ohne Belang ist es, wie und warum die Einkunftsquelle übertragen wurde. Es sind deshalb auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die dem Steuerpflichtigen freiwillig oder in Erfüllung einer Unterhaltungspflicht bzw. unentgeltlich überlassen wurde, dem (neuen) Inhaber der Einkunftsquelle (Steuerpflichtigen) zuzurechnen.“

Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509ff ABGB) an einem Bestandsobjekt entspricht dabei grundsätzlich dem (steuerlichen) Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, bedeutet dies, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat (vgl. insbesondere UFS vom 13.1.2004, RV/0219-G/03, und die dort zitierte VwGH Judikatur).

Das Einräumen eines Fruchtgenussrechtes gegenüber der mj. [Tochter], vertreten durch deren Mutter [...], an zwei Eigentumswohnungen ist somit dem Grunde nach steuerlich zuträglich. Die in der E-mail vom 4.9.2006 ("Betreff: Veranlagung 2005") zitierten UFS-Entscheidungen stützen dem Grunde nach die im Vertrag vom 25.4.2005 (Vertrag über den Fruchtgenuss) getroffenen Dispositionen. Es entspricht jedoch nicht den Tatsachen, dass dem Sachverhalt hinsichtlich der UFS-Entscheidung vom 17.6.2003, GZ RV/0433-K/02, keine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung zugrunde gelegen wäre. Ist doch zum Punkt "Feststellungen" angeführt, "dieser Vertrag vom 15. Jänner 1999 wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes U vom 18. Jänner 1999, 1 P-8/99 d pflegschaftsgerichtlich genehmigt".

Der Vertrag über den Fruchtgenuss [der Tochter] vom 25.4.2005 hält unter 2) fest: "Mj. [Tochter] hat dafür Sorge zu tragen, dass die vierteljährlichen Rückzahlungen an die Sparkasse [...] pünktlich geleistet werden".

§ 154 Abs. 3 ABGB bestimmt: Vertretungshandlungen und Einwilligungen eines Elternteils in Vermögensangelegenheiten bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Zustimmung des anderen Elternteils und der Genehmigung des Gerichtes, sofern die Vermögensangelegenheit nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehört.

Die Annahme eines mit Belastungen verbundenen Fruchtgenussrechtes für die mj. [Tochter] bedarf deshalb der Sanktionierung durch das zuständige Bezirksgericht. Gerade das Auferlegen der Verpflichtung zur Rückzahlung der aushaftenden Bankverbindlichkeiten ist für die mj. [Tochter] mit Risiken verbunden. Denn Mietausfälle und steigende Zinsen bewirkten in Ausnahmesituationen, dass die vorhandenen Mittel (Mietzinseinnahmen) nicht zur Bedeckung der Verbindlichkeiten ausreichten. Ein derartiges potenzielles Risiko, auch wenn die Gemeinschaft der Vermieter selbst nach Einräumung des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich der zu entrichtenden Betriebskosten nach wie vor den Eigentümer der Liegenschaft belangt und die Sparkasse [...] einem Schuldnerwechsel wohl kaum zustimmte, bedarf im Hinblick auf die Regelungen im "Fruchtgenussvertrag" somit der Zustimmung des Pflegschaftsgerichtes.

Die gesetzliche Vertreterin (die Kindesmutter) ist deshalb nach Treu und Glauben verpflichtet, die Entscheidung über die Genehmigung des abgeschlossenen Vertrages beim Pflegschaftsgericht herbeizuführen, um auf diese Weise den Schwebezustand zu beenden und klare Verhältnisse zu schaffen, ob der Vertrag rückwirkend zu einem voll wirksamen Vertrag wird oder zufolge der Verweigerung der Genehmigung seine Wirkung verliert (vgl. OGH, ZI. 1 OB 160/57 = SZ 31/52 RIS-Justiz RSO049151).

Aus dem Gesagten folgt: Fehlt bereits die Bereitschaft zur pflegschaftsgerichtlichen Einholung der diesfalls unabdingbaren Genehmigung des "Fruchtgenussvertrages" (siehe Schreiben vom 31.7.2006 und E-mail vom 4.9.2006) durch das Bezirksgericht [...], sind die im genannten Vertrag vorgesehenen Wirkungen steuerlich nicht anzuerkennen. Eine anderweitige Beurteilung im Sinne einer "vorläufigen" Anerkennung (siehe § 200 BAO) der beabsichtigten Rechtsfolgen aus der Fruchtgenussvereinbarung vom 25.4.2005 könnte dann Platz greifen, wenn erkennbar die Absicht bestünde, diesfalls die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung einzuholen, also den Vertrag unverzüglich anzuzeigen."

In der Berufung vom 10. Jänner 2007 brachte der Berufungsführer – innerhalb der verlängerten Berufungsfrist – im Wesentlichen vor:

„Die Annahme, dass der Fruchtgenussvertrag pflegschaftsgerichtlich zu genehmigen ist, wird im Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof vom 4.3.1986 klar widerlegt und in der UFS-Entscheidung vom 13.1.2004 mehr als klar untermauert. Die Annahme des Bearbeiters, dass das Auferlegen einer Rückzahlungsverpflichtung mit Risiken verbunden ist und die Mieteinnahmen nicht zur Bedeckung der Verbindlichkeiten reichen könnten, ist eine reine Vermutung. Eigentumswohnungen in bester Lage [...] können binnen kürzester Zeit neu vermietet werden. Hier wäre zu bemerken, dass sich auf ein einziges Inserat der Wohnungsvermietung hin [...] 60 Interessenten gemeldet haben. Ein Mietausfall von mehreren Monaten würde überdies auch auf die Rückzahlung keinen Einfluss haben, da derzeit ein - beachtlicher Vorsprung bei der Tilgung gegeben ist, zumal seit Anbeginn höhere Tilgungen erfolgen, als notwendig wären.

Es wäre aufgrund der behördlichen Ermittlungspflicht relativ einfach gewesen, diese Vermutungen auszuräumen. Eine weitere Annahme des Bearbeiters lautet die Sparkasse [...] würde wohl einem Schuldnerwechsel kaum zustimmen. Dies ist wiederum eine reine Schutzbehauptung, ohne dass der konkrete Sachverhalt erhoben wurde.

Tatsache ist, dass die aushaftenden Verbindlichkeiten durch den Verkauf der Wohnungen 2 mal getilgt werden könnten. Der Immobilienpreisspiegel der VlbG. Sparkassen dürfte Ihnen in Hinkunft bei derartigen Annahmen (ohne Erhebung) weiter helfen. Überdies ist beim Finanzamt Bregenz ein Schätzungsgutachten der Wohnung [A] aufliegend, aus welchem der Zeitwert der Wohnung ersichtlich wäre. Von den Zeitwerten der Wohnungen wäre natürlich die Höhe der Verbindlichkeiten in Abzug zu bringen (diese Höhe dürfte dem Finanzamt bzw. dem Bearbeiter bekannt sein).

Was das Thema Betriebskosten der Wohnanlage [A] betrifft, ist klar geregelt, dass die Fruchtniesserin diese zu tragen hat (siehe Vertrag). Im Übrigen wäre zu bemerken, dass die Betriebskosten nur einen Durchlaufposten darstellen. Dass die Wohnanlage [A] hinsichtlich der Betriebskosten sehr kritisch reagiert, ist mehr als verständlich, da durch die Zwangsversteigerung der Wohnung K (wurde von mir erworben) die ausstehenden Betriebskosten von den Eigentümern zu tragen waren. Zwischenzeitlich besteht über das Bezirksgericht die Möglichkeit, sofern ein Eigentümer die Betriebskosten mehr als 3 Monate nicht bezahlt, ein Pfandrecht auf die Liegenschaft einzutragen. Dadurch wird sichergestellt, dass bei einem Versteigerungsverfahren zuerst die Hausgemeinschaft die ausstehenden Kosten erhält. Somit wurde bislang nur ich als Einzahler der Betriebskosten geduldet (kann aber ab sofort geändert werden, falls dies eine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung bei der Finanzbehörde wäre). [Die Tochter] hat aber lt. Vertrag diese Aufwendungen (monatl. Euro 65,00) an mich zu leisten.

Vom Verwaltungsgerichtshof wurden für die Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussvertrag an den Fruchtnießer folgende Voraussetzungen verlangt:

Erstellung einer neuen Bestandzinsvereinbarung mit dem Fruchtnießer,

Überweisung der Miete auf ein Konto des Fruchtnießers,

Tragung der Lasten im Zusammenhang mit dem Mietobjekt.

Diese Voraussetzungen wurden auch im Zuge der Vorhalteverfahren durch das Finanzamt Bregenz überprüft. Hierüber wurden dem Bearbeiter die angeforderten Unterlagen (Kopien der neuen Mietverträge, Bestätigung der Sparkasse [...] etc) übermittelt. Spätestens zu diesem Zeitpunkt müsste festgestellt worden sein, dass alle Voraussetzungen, welche laut Verwaltungsgerichtshof für die Zurechnung der Mieteinnahmen an die mj. [Tochter] zu erfüllen sind, gegeben sind.

Ebenso ist für die abgabenrechtliche Beurteilung der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend. Dies bedeutet, dass Einnahmen, über welche ich nicht Verfügungsberechtigt bin, nicht mir zugerechnet werden können. Aus der Bestätigung der Sparkasse [...] vom 18.4.2006 geht zweifelsfrei hervor, dass ich beim Konto [der Tochter] nicht zeichnungsberechtigt und daher auch nicht Verfügungsberechtigt bin. Weiters ist zu bemerken, dass ich auch keinen Einfluss auf die Nutzung der Eigentumswohnungen habe.

Offensichtlich sind alle Voraussetzungen für die Zurechnung der Einkünfte an die mj [Tochter] erfüllt. Alle erforderlichen Belege und Unterlagen sind beim Finanzamt Bregenz aufliegend. Der Bearbeiter stützte sich nur auf die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung, welche laut VwGH bzw. OGH nicht erforderlich ist.

Die UFS-Entscheidung vom 13.1.2004 wurde mit keinem einzigen Satz der Bescheidbegründung vom 24. November 2006 erwähnt bzw. erläutert - dies offensichtlich darum, da unter den gleichen Voraussetzungen einem anderen Steuerpflichtigen Recht gegeben wurde. Wie bereits schon in der Vorkorrespondenz bemängelt, wird das Parteiengehör nach § 115 Bundesabgabenordnung vom Bearbeiter, nicht gewahrt!

Ich beantrage, dem Berufungsbegehren umgehend und vollinhaltlich stattzugeben und die Mieteinnahmen laut Einkommensteuererklärung mit Euro 179,67 anzusetzen.

Sollte wider Erwarten die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werden, beantrage ich die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Die Vorlage an den UFS-Feldkirch wird meinerseits wegen Befangenheit abgelehnt. Da ich mehr als 20 Jahre in der Veranlagung des Finanzamtes Bregenz tätig war und mit Dr. Romuald Kopf mehrfach zu tun hatte, ist meines Erachtens keine objektive Entscheidung zu erwarten. Im Falle einer UFS-Vorlage würde ich einen beliebigen Senat in Österreich vorschlagen - z. B. den UFS-Graz."

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2007 teilte der Landessenatsvorsitzende der Außenstelle Feldkirch dem Berufungsführer mit, dass er zu diesem lediglich berufliche Berührungspunkte habe, ihn nicht persönlich kenne, mit ihm nie eine persönliche Differenz gehabt habe, ihm weder freundschaftlich noch feindschaftlich auf irgend eine Weise verbunden sei. Er lade den Berufungsführer daher ein, den Befangenheitsantrag bezogen auf die jeweils abgelehnte Person darzutun und glaubhaft zu machen.

Mit e-mail vom 26. Jänner 2007 teilte der Berufungsführer mit, dass wenn der Landessenatsvorsitzende keine Person des Senats 2 für befangen erachte, er den Fall zuteilen könne. Er sehe aber nicht ein, warum eine derart kritische Entscheidung nicht von einem anderen Senat in Österreich bearbeitet werden kann.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2007 übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Wie hoch war der Stand der zum Zeitpunkt der Fruchtgenusseinräumung auf den Wohnungen lastenden noch aushaftenden Darlehen?

Wie hoch sind die Rückzahlungsraten dieser Darlehen (Tilgung plus Zinsen)?

Wem steht ein Widerrufsrecht hinsichtlich des Fruchtgenussrechtsvertrages zu?

Kann der Fruchtgenussrechtsvertrag durch einseitige Erklärung widerrufen werden?

Warum ist der Vertrag bis zur Schuldentilgung befristet?

Warum wurde der Vertrag abgeschlossen?

Warum wurde die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung nicht beantragt?"

Weiters wurde der Berufungsführer ersucht binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens folgende Unterlagen dem UFS zu übermitteln:

„Kredit- bzw Darlehensverträge

Aufstellung sämtlicher Einnahmen und Ausgaben der Fruchtgenussberechtigten aus diesem Rechtsverhältnis

Kontoauszüge der Kredit- bzw Darlehenskonten und der Konten der Fruchtgenussberechtigten"

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Der Schuldenstand zum Zeitpunkt der Fruchtgenusseinräumung betrug 213.950,00 sFr bzw 137.544,00 €.

Die Rückzahlung des Darlehens beträgt monatlich 760,00 €

Ein Widerrufsrecht des Fruchtgenussvertrages besteht meinerseits nicht, da der Vertrag jederzeit gerichtlich eingeklagt werden kann.

Der Fruchtgenussvertrag kann durch einseitige Erklärung nicht widerrufen werden.

Der Vertrag ist bis zur Schuldentilgung befristet (derzeit noch etwa 19 Jahre), da [die Tochter] dann volljährig ist und die Objekte an Sie übertragen werden können.

Der Vertrag dient der Erfüllung der Unterhaltspflicht.

Von einer pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung wurde abgesehen, da der Vertrag jederzeit gerichtlich einklagbar ist und somit für die mj [Tochter] keine Nachteile gegeben sind.

Die Kreditverträge sowie die Kontoauszüge sind beiliegend.

Die Mieteinnahmen aus den 2 Wohnungen betragen jährlich 10.740,00 €, die Ausgaben für die Rückzahlung samt Zinsen belaufen sich auf 9.120,00 €. Weitere Ausgaben fallen derzeit nicht an."

Aus den Kreditverträgen geht hervor, dass Schuldner der für die Finanzierung der Wohnungen A und B aufgenommenen Kredite weiterhin der Berufungsführer ist und dass die Zinsen variabel gestaltet sind, dass aber bei Zinserhöhungen die Laufzeit verlängert werden kann.

Mit Vorhalt vom 20. August 2007 ersuchte der UFS den Berufungsführer folgende Fragen zu beantworten:

„Warum wurde monatlich praktisch der gesamte Guthabensstand auf dem Konto der [Tochter] abgeschöpft?

Weiters werden Sie ersucht mitzuteilen und nachzuweisen, was mit diesem Geld geschehen ist."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. August 2007 brachte der Berufungsführer vor:

„Laut der Kindesmutter [...] handelt es sich um ein Mietenkonto, welches mit 0,125% verzinst wird. Dies ergibt vierteljährlich nach Abzug der KEST eine Zinsgutschrift von 0,04 €.

Laut Kindesmutter [...] wird das Geld für die vierteljährlichen Rückzahlungen verwendet. Das Geld wird deshalb regelmäßig abgeschöpft, da [die Kindesmutter] von Bekannten Franken kauft und diese direkt bei der Bank auf das Kreditkonto einzahlt – div. Belege als Beilage (es wurden noch nie Franken von der Bank gekauft, wie es sonst bei Frankenkrediten üblich ist). Der Restbetrag wird zur tausendprozentigen Absicherung des offenen Darlehens verwendet – es wurde für [die Tochter] ein Bausparvertrag abgeschlossen. Das verbleibende Geld wird als Unterhalt verwendet."

Über die Berufung wurde erwogen:***Befangenheit:***

Gemäß § 76 Abs 1 lit c BAO haben sich Organe der Abgabenbehörden der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen, wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen. Dabei genügt die Besorgnis, dass bei der Amtshandlung andere als rein sachliche Überlegungen eine Rolle spielen könnten. Darunter fallen vor allem persönliche Beziehungen des Organwalters zur Partei, deren Vertreter oder dem Organwalter, dessen Entscheidung überprüft wird, wie Freundschaft, Feindschaft, Vereinszugehörigkeit, außerdienstliche Rechtsstreitigkeiten, geschäftliche Beziehungen und zivilrechtliche Verpflichtungen. Da die Mitglieder des Senats über keine solchen Beziehungen zu den oben angeführten Personen verfügen, sondern rein dienstlich mit ihnen verkehren, liegt kein Befangenheitsgrund vor. Es ist zwar zutreffend, dass zwischen dem Bw und den ernannten Senatsmitgliedern berufliche Berührungspunkte gegeben sind. Denn der Bw hat an der Erlassung erstinstanzlicher Bescheide mitgewirkt, die vor der Wirksamkeit des AbgRmRefG vom Vorsitzenden als Organwalter der Finanzlandesdirektion und danach von Mitgliedern der UFS-Außenstelle Feldkirch als Organe des UFS fallweise zweitinstanzlich geprüft wurden bzw werden. Da nun aber sowohl das erst- als auch das zweitinstanzliche Verwaltungshandeln streng nach gesetzlichen Vorgaben zu erfolgen haben, da weiters die jeweilige Rechtssache ausschließlich fremde Dritte betraf, da ferner aus zweitinstanzlichem Verwaltungshandeln keinerlei persönliche Konsequenzen für den erstinstanzlichen Sachbearbeiter erwachsen sind (wie auch umgekehrt) und da schließlich seit dem AbgRmRefG, sohin seit 1.1.2003, der UFS aus der hierarchisch organisierten Finanzverwaltung ausgegliedert worden ist, kann jedenfalls nicht davon die Rede sein, dass aus derartigen Berührungspunkten gleichsam per se eine Befangenheit im oben dargelegten Sinne resultiert. Der Bw hat auch nicht den geringsten Hinweis darauf gegeben, dass, weshalb und inwiefern aus den aufgezeigten, fallweisen, rein dienstlichen „Berührungspunkten“ eine Befangenheit resultieren soll. Wenn aber eine Strafanzeige ebenso wenig wie – insbesondere unberechtigte – Vorwürfe geeignet sind, die Befangenheit eines Senatsmitgliedes zu begründen (vgl. Renner, UFS-aktuell 2005, 172), dann gilt dies umso mehr, wenn solche Vorwürfe nicht einmal erhoben werden (können). Da aber kein Befangenheitsgrund vorliegt hat die Entscheidung (laut verlautbarter Geschäftsverteilung) durch die UFS-Außenstelle Feldkirch als zuständiger Rechtsmittelbehörde zu erfolgen. Eine Abtretung an eine andere Außenstelle, ohne dass sämtliche Mitglieder der Außenstelle Feldkirch befangen wären, würde zu einer Entscheidung durch eine unzuständige Behörde führen und das Recht auf den gesetzlichen Richter verletzen.

Fruchtgenussrechtsvertrag:

Ein Fruchtnießer kann (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG beziehen, und zwar auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss, um den es im Berufungsfall allein geht.

Voraussetzung ist allerdings, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. 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 bedeutet lediglich Einkommensverwendung, die einkommensteuerrechtlich unbeachtlich bleibt, sofern nicht Sondertatbestände Platz greifen. Wird jemandem jedoch eine Einkunftsquelle übertragen, dann sind ihm die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es ohne Belang ist, wie und warum ihm die Einkunftsquelle übertragen wurde. Es sind somit auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die dem Steuerpflichtigen freiwillig oder in Erfüllung einer Unterhaltungspflicht bzw. unentgeltlich überlassen wurde, ihm als dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen (Stoll, Rentenbesteuerung Tz 1253, VwGH vom 4.3.1986 85/14/0133 und vom 25.1.1993 92/15/0024).

Eine Einkunftsquelle kann nun nicht nur durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, welche die Erzielung von Einkünften ermöglichen, überlassen werden, sondern auch in der Weise, dass der (wirtschaftliche) Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung verzichtet und sie einem anderen überlässt, wie dies z. B. eben bei einer Fruchtnießung der Fall sein kann. Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung kann allerdings nicht schon dann die Rede sein, wenn der Eigentümer dem Fruchtnießer einzig und allein die Einkünfte überlässt, die Dispositionen zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst trifft. Die Einkunftsquelle kann erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann, in dem er – zB durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte – am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509 ff ABGB) an einem Bestandobjekt entspricht dabei grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle. In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechts an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt allerdings nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet dies, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat. Bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest

anzuzeigen, dass (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt (Doralt/Renner, EStG § 2 Tz 147 ff).

Die Übertragung einer Einkunftsquelle setzt daher zwei Dinge voraus, nämlich das Vorliegen eines rechtsgültigen Fruchtgenussvertrages und die tatsächliche Durchführung dieses Vertrages.

Gemäß § 154 Abs 3 ABGB bedürfen Vertretungshandlungen und Einwilligungen eines Elternteils in Vermögensangelegenheiten eines minderjährigen Kindes zu ihrer Rechtswirksamkeit der Zustimmung des anderen Elternteils und der Genehmigung des Gerichtes, sofern die Vermögensangelegenheit nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehört. Unter dieser Voraussetzung gehören dazu besonders die Veräußerung oder Belastung von Liegenschaften, die Gründung, der Erwerb, die Umwandlung, Veräußerung oder Auflösung sowie die Änderung des Gegenstandes eines Unternehmens, der Eintritt in eine oder die Umwandlung einer Gesellschaft oder Genossenschaft, der Verzicht auf ein Erbrecht, die unbedingte Annahme oder die Ausschlagung einer Erbschaft, die Annahme einer mit Belastungen verbundenen Schenkung oder die Ablehnung eines Schenkungsanbots, die Anlegung von Geld mit Ausnahme der in den §§ 230a und 230b geregelten Arten sowie die Erhebung einer Klage und alle verfahrensrechtlichen Verfügungen, die den Verfahrensgegenstand an sich betreffen. Dies gilt nicht für die Entgegennahme von Willenserklärungen und Zustellstücken.

Die mj Tochter des Berufungsführers war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ca 7 Monate alt. Es ist daher für die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages, eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich. Diese wurde jedoch nicht eingeholt.

§ 116 BAO lautet:

„(1) Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

(2) Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, sind von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.“

Da der Berufungsführer hinsichtlich des gegenständlichen Fruchtgenussrechtsvertrages keine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung eingeholt hat, hat der UFS diese Frage als Vorfrage iSd § 116 BAO eigenständig zu beurteilen, da von dieser Frage abhängt, ob ein rechtswirksamer Vertrag zu Stande gekommen ist und ob daher die Einkünfte der mj Tochter des Berufungsführers oder dem Berufungsführer zuzurechnen sind.

Der Vertrag „gilt nur auf Widerruf, längstens jedoch bis zur Tilgung der auf den Objekten lastenden Darlehensverbindlichkeiten“.

Die Tochter des Berufungsführers „hat dafür Sorge zu tragen, dass dem [Berufungsführer] ab 1.1.2005 keine Kosten aus den gegenständlichen Liegenschaften erwachsen“.

„Mj [Tochter] hat dafür Sorge zu tragen, dass die vierteljährlichen Rückzahlungen an die Sparkasse [...] pünktlich geleistet werden“.

Der Schuldenstand zum Zeitpunkt der Fruchtgenussrechtseinräumung hat nach den Angaben des Berufungsführers in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2007 137.544,00 € betragen. Die voraussichtliche Schuldentilgungsdauer beträgt nach den Angaben in oa Vorhaltsbeantwortung noch 19 Jahre.

Der Berufungsführer brachte in der Berufung vor, dass sich die Eigentumswohnungen in bester Lage befänden und daher binnen kürzester Zeit vermietet werden könnten und dass derzeit ein beachtlicher Vorsprung in der Tilgung gegeben sei, zumal seit Anbeginn höhere Tilgungen erfolgt seien.

Es mag sein, dass sich die Wohnungen in bester Lage befinden. Es ist allerdings nicht absehbar, ob sich die Anschauungen über „beste Lage“ und auch die Anforderungen an die Ausstattung innerhalb der voraussichtlichen Rückzahlungsdauer von 19 Jahren ändern und die Wohnungen in der Folge nur mehr schwer oder gar nicht zu vermieten sind. Zudem wurde im Vertrag vereinbart, dass dieser nur bis auf Widerruf, längstens jedoch bis zur Tilgung der auf den Objekten lastenden Darlehensverbindlichkeiten gilt. Die mj Tochter wurde daher in eine für sie ungünstige Position gedrängt, da nach Abzahlung der Schulden – und somit wenn die Vermietung in ein deutlich gewinnträchtigeres Stadium kommen würde – der Fruchtgenussrechtsvertrag beendet wird. Zudem wurde vereinbart, dass der Fruchtgenussrechtsvertrag nur auf Widerruf gilt. Auch dadurch wird eine gesicherte Rechtsposition der mj Tochter verhindert, da es dem Berufungsführer frei steht, den Fruchtgenussrechtsvertrag nach Ablauf einer allenfalls eintretenden Verlustphase zu widerrufen und der mj Tochter daher diese Verluste aufzubürden. Wenn der Berufungsführer in der Berufung vorbringt, dass die aushaftenden Verbindlichkeiten durch den Verkauf der Wohnungen 2 mal getilgt werden könnten, so ist für die Genehmigungsfähigkeit des Fruchtgenussrechtsvertrages nichts gewonnen, da selbst bei Anerkennung des Fruchtgenussrechtsvertrages der Berufungsführer Eigentümer der Wohnungen bleibt und die

mj Tochter für den Fall ihrer Zahlungsunfähigkeit kein Recht hat, die Wohnungen zu verkaufen.

Zudem besteht ein erhebliches Risiko, dass die Zinsen steigen und sohin die Kreditrückzahlungen (Tilgung plus Zinsen) die Einnahmen aus der Vermietung übersteigen. In den Kreditverträgen wird dem Kreditnehmer zwar das Recht eingeräumt bei steigenden Zinsen die Laufzeit des Kreditvertrages entsprechend zu verlängern, da aber die Kreditverträge nicht von der Tochter des Berufungsführers übernommen wurden, wäre die Tochter weiterhin darauf angewiesen, dass der Berufungsführer in diesem Fall mit der Bank eine Laufzeitverlängerung aushandelt. Sie könnte ein solches Vorgehen des Berufungsführers aber nicht erzwingen. Eine Laufzeitverlängerung widerspricht zudem den Interessen des Berufungsführers, da vereinbart wurde, dass der Fruchtgenussrechtsvertrag spätestens mit Tilgung der Kreditverbindlichkeiten endet. Je früher die Kredite zurückbezahlt sind, desto früher erlangt der Berufungsführer wieder die Nutzungsrechte an den Wohnungen.

In Anbetracht dieser Tatsachen ist mit dem Vertrag ein erhebliches Risiko für die mj Tochter des Berufungsführers verbunden. Dem gegenständlichen Fruchtgenussrechtsvertrag wäre daher eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung zu versagen. Der Fruchtgenussrechtsvertrag ist daher unwirksam.

Da ein solcher Vertrag zwischen Familienangehörigen, vor allem wenn ein minderjähriges Kind beteiligt ist, auch keinesfalls fremdüblich ist, ist dieser Vertrag auch steuerrechtlich ohne Auswirkungen, so dass dem Berufungsführer die Einkünfte allein zuzurechnen sind. Wäre der Vertrag zwischen dem Berufungsführer und einem ihm fremden Minderjährigen abgeschlossen worden, dann hätte der gesetzliche Vertreter des Minderjährigen eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung eingeholt, um eine rechtlich abgesicherte Position zu erhalten.

Selbst wenn man – unter Ausblendung der mangelnden Fremdüblichkeit - § 23 Abs 3 BAO anwenden würde, wäre für den Berufungsführer aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Wird bei einer Fruchtgenussrechtsbestellung ohne gleichzeitige Übereignung, also bei einem Zuwendungsfruchtgenussrecht, der Fruchtgenuss unentgeltlich unter Lebenden oder gegenüber unterhaltsberechtigten Personen bestellt, müsste die Zurechnung der Quelle und der Früchte an den Besteller erfolgen; die Überlassung der Früchte wäre nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG). Es werden die Einkünfte aber dennoch dem Fruchtgenussberechtigten jedenfalls dann zugerechnet, wenn er unternehmerisch tätig wird und er selbst das Nutzungsrecht aus einer abgesicherten Position wahrnehmen kann (Stoll, Rentenbesteuerung Tz 1253). Im gegenständlichen Fall wurde aber der Vertrag „bis auf Widerruf“ geschlossen. Die Tochter des Berufungsführers kann daher aus keiner gesicherten Position das

Fruchtgenussrecht ausüben. Die Einkunftsquelle ist daher weiterhin dem Berufungsführer zuzurechnen.

Zudem geht aus dem klaren Vertragswortlaut hervor, dass der Berufungsführer der Tochter nur den „Fruchtgenuss an den Einkünften der Objekte [A] und [B]“ eingeräumt hat. Damit hat er aber klar zu erkennen gegeben, dass er ihr nicht die Nutzung einer Einkunftsquelle, sondern nur die Einkünfte selbst zuwenden will. Dabei handelt es sich aber um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung, die keine Zurechnungsänderung der Einkünfte zur Folge hat.

Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein. Im gegenständlichen Fall ist er aber bloß „bis auf Widerruf“ eingeräumt worden. Wenn der Berufungsführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2007 vorbringt, dass ein Widerrufsrecht des Fruchtgenussvertrages seinerseits nicht bestehe, so wird er darauf aufmerksam gemacht, dass diese Behauptung dem klaren Vertragslaut widerspricht. Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter Absicht der Parteien ist keineswegs etwa die Auffassung einer Partei oder ein nicht erklärter oder nicht kontrollierbarer Parteiwille, sondern nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss. Die Formulierung im Fruchtgenussrechtsvertrag: *„Dieser Vertrag gilt bis auf Widerruf, längstens jedoch bis zur Tilgung der auf diesen Objekten lastenden Darlehensverbindlichkeiten bei der Sparkasse der [...]“* kann nur dahingehend verstanden werden, dass dem Berufungsführer als dem durch das Fruchtgenussrecht Belasteten ein jederzeitiges Widerrufsrecht eingeräumt wurde. Dies hat aber zur Folge, dass die Fruchtgenussberechtigte nicht über eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position über die Einkunftsquelle verfügen konnte. Allein aus diesem Grund sind die Einkünfte weiterhin dem Berufungsführer zuzurechnen.

Schließlich ist auch aus den vom Berufungsführer zitierten Entscheidungen des UFS vom 17. Juni 2003 RV/0433-K/02 und vom 13. Jänner 2004 RV/0219-G/03 sowie dem Erkenntnis vom VwGH vom 4. März 1986 85/14/0133 aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

VwGH Erkenntnis vom 4. März 1986 85/14/0133:

Der Sachverhalt dieses Erkenntnis betraf die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an eine volljährige Ehegattin. Für diesen Fall ist selbstredend eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung nicht erforderlich.

RV/0433-K/02 vom 17.6.2003:

In dieser Entscheidung wurde ausdrücklich festgestellt, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die minderjährigen Kinder pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde.

RV/0219-G/03 vom 13.1.2004:

In diesem Erkenntnis wurde zwar nicht festgestellt, dass der Fruchtgenussrechtsvertrag pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde, es wurde aber auch nicht ausgeführt, dass eine solche Genehmigung nicht erforderlich sei. Vom gegenständlich zu beurteilenden Berufungsfall unterscheidet sich der Beschwerdefall insoweit wesentlich, als eine vorzeitige Beendigung des Vertragsverhältnisses nur bei Vorliegen wichtiger Gründe vorgesehen war.

Aus den vom Berufungsführer zitierten UFS-Entscheidungen bzw dem VwGH-Erkenntnis kann somit nicht abgeleitet werden, dass eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung eines Fruchtgenussrechtsvertrages mit Minderjährigen eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung nicht erforderlich ist. Auch liegt keine Sachverhaltsidentität mit dem Berufungsfall vor.

Der Senat fasst seine Überzeugung wie folgt zusammen: Es kann dahin gestellt bleiben, ob die tatsächlichen Verhältnisse den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet worden sind. Denn die minderjährige Tochter des Berufungsführers hatte keine unwiderrufliche Dispositionsbefugnis über die strittige Einkunftsquelle (VwGH vom 25.1.1993, 92/15/0024). Sie konnte das in Rede stehende Nutzungsrecht nicht aus einer abgesicherten Position wahrnehmen (Stoll, Rentenbesteuerung Tz 1253). Dies deshalb, weil der Berufungsführer berechtigt war, das Vertragsverhältnis jederzeit, ohne Vorliegen besonderer Gründe zu kündigen, weiters weil der Vertrag pflegschaftsgerichtlich nicht genehmigt war und auch nicht genehmigt worden wäre und weil dessen Genehmigung offensichtlich auch gar nicht beabsichtigt war.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 25. März 2008