

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Verderber in der Beschwerdesache Bf, Anschr1, vertreten durch X, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsges.m.b.H., Anschr2 gegen die Bescheide des Finanzamtes YY vom 13.12.2012, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die genannten Bescheide wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen diese Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der C NN GmbH.

Im Zuge einer beim Bf. abgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung (§ 150 BAO) ua. Nachstehendes fest:

„Tz. 9 Vermietung Anschr3“

Seit August 2011 erklärt der Abgabepflichtige Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaft XX, Anschr3 (Anm.: Im Folgenden M-Str. genannt). Die Mieteinnahmen gehen seither auf dem Konto 0001 bei der Bank1 ein. Zuvor erfolgten die Mietzahlungen auf das Konto 002 bei der Bank2, lautend auf MM. Auf vorstehendem Bankkonto war der Abgabepflichtige bis 13.07.2011 zeichnungsberechtigt. Entsprechend der erteilten Auskünfte soll es einen Fruchtgenussvertrag zwischen Bf. und MM hinsichtlich der M-Str. gegeben haben. Ein Fruchtgenussvertrag wurde im Grundbuch niemals eingetragen. Weiters ist festzuhalten, dass weder der Fruchtgenussvertrag noch die Auflösung/Kündigung des Fruchtgenussvertrages im Jahre 2011 der Außenprüfung vorgelegt werden konnte. Eine ausreichende Publizität eines etwaigen Vertrages ist daher nicht gegeben.

Weiters ist festzuhalten, dass in den Jahren 2009 bis 2011 der überwiegende Teil der Zahlungen vom Bank2-Konto 002 Herrn Bf. zuzurechnen sind. Die Außenprüfung rechnet daher sämtliche Einkünfte aus der Vermietung der M-Str. sowie der Parkplätze in der AB-Str dem Abgabepflichtigen zu.

Tz. 10 Einnahmen M-Str

Im Zuge der Außenprüfung werden ausschließlich die Mieteinnahmen als Ertrag zum Ansatz gebracht. Hinsichtlich der vereinnahmten Betriebskosten unterstellt die Außenprüfung eine reine Weiterverrechnung, wodurch sowohl die Einnahmen als auch die Werbungskosten sowie die Umsatzsteuer und Vorsteuer außer Ansatz bleiben.

Vermietung M-Str:

Zeitraum	2003	2004	2005
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	8.432,73	11.175,45	10.645,45
Differenz	8.432,73	11.175,45	10.645,45
Zeitraum	2006	2007	2008
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	11.018,18	11.018,18	11.018,18
Differenz	11.018,18	11.018,18	11.018,18
Zeitraum	2009	2010	2011
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	11.751,02	11.695,64	6.902,00
Differenz	11.751,01	11.695,64	6.902,00

[..]

Tz.11 Abschreibung M-Str

[..]"

In einer **Beilage zum BP-Bericht** (tit. Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich einer Außenprüfung) führte der Prüfer ergänzend aus:

a. [..]

b. Einnahmen M-Str

Im Zuge der Außenprüfung werden ausschließlich die Mieteinnahmen als Ertrag zum Ansatz gebracht. Hinsichtlich der vereinnahmten Betriebskosten unterstellt die

Außenprüfung eine reine Weiterverrechnung, wodurch sowohl die Einnahmen als auch die Werbungskosten sowie die Umsatzsteuer und Vorsteuer außer Ansatz bleiben.

Whg.	Mieter	ZMR-Meldung	Miete ab	Miete mtl.
EG	Mieerin3 , geb.Dat1	07.08.2002-05.02.2004	01.07.2002	363,00
EG	Mieterin, geb. Dat2	07.08.2002-05.02.2004		
EG	Mieter2., geb. Dat3	20.02.2004-29.03.2010	01.02.2004	600,00
EG	Mieter1., Dat4	20.04.2010-	01.04.2010	650,00
OG	Mieter, geb. Dat5	28.02.2000-09.06.2004		
OG	MieterX, geb. Dat6	Keine!	01.03.2003	410,00
OG	MieterY Dat7	12.12.2003-30.08.2010	01.11.2003	410,00
OG	MieterZ,Dat8	12.12.2003-11.12.2006		
OG	Mieter4., geb. Dat9	27.07.2006-	01.06.2009	434,60
	MieterD, geb. Dat10	15.10.2012-		
	MieterE geb. Dat11	15.10.2012-		

Miete	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	bis 07/2011
Mieterin3	4.356,00	363,00							
Mieter2.		6.600,00	7.200,00	7.200,00	7.200,00	7.200,00	7.538,72	1.800,00	
Mieter1.								5.850,00	4.550,00
Mieter	820,00								
MieterX. ab Mä	3.280,00								
MieterY.	820,00	5.330,00	4.510,00	2.460,00					
Mieter4.				2.460,00	4.920,00	4.920,00	5.387,40	5.215,20	3.042,20
Mieteinnahmen	9.276,00	12.293,00	11.710,00	12.120,00	12.120,00	12.120,00	12.926,12	12.865,20	7.592,20
Entgelte 10 %	8.432,73	11.175,45	10.645,45	11.018,18	11.018,18	11.018,18	11.751,02	11.695,64	6.902,00
USt	843,27	1.117,55	1.064,55	1.101,82	1.101,82	1.101,82	1.175,10	1.169,56	690,20

c. Abschreibung

[..]"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ - zum Teil im wiederaufgenommenen Verfahren - entsprechende Sachbescheide.

In seiner gegen die Sachbescheide eingebrachten **Beschwerde** (in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, Berufung genannt) wandte der Bf. ein, dass seine Gattin MM. bis August 2011 als Bürokraft bei der C NN GmbH beschäftigt gewesen sei. Sie habe dort im Rahmen ihrer Tätigkeit alle Bankgeschäfte abgewickelt und sei auf allen Firmenkonten zeichnungs- und Verfügungsberechtigt gewesen. Darüber hinaus sei MM. für sämtliche Belange der betrieblichen und privaten Vermietung zuständig gewesen. In dieser Eigenschaft habe sie Verhandlungen mit den Mietern geführt, Mietverträge erstellt, diese auch unterschrieben und Zahlungseingänge handschriftlich aufgezeichnet und überwacht. All diese Aufgabenbereiche seien vom Bf. seiner Gattin übertragen worden. Er (Bf.) habe an seine Gattin zudem die Zeichnungsberechtigung in Bezug auf seine privaten Konten eingeräumt und habe diese die erforderlichen Überweisungen selbständig getätigt. Im Vertrauen auf seine Gattin habe er keine Kopien von Verträgen bzw. Vereinbarungen erstellt. Als er dann im August 2011 die Scheidung eingereicht habe, habe MM. sämtliche Verträge und Aufzeichnungen der von ihr verwalteten Liegenschaften aus der Firma entwendet und die diesbezüglichen am PC gespeicherten Dateien mit Hilfe eines Experten außerhalb der Betriebszeiten gelöscht. Im Zuge der Außenprüfung habe sie dann dem Prüfer die handschriftlichen Aufzeichnungen hinsichtlich der Mieteinnahmen vorgelegt. Die Liegenschaft M-Str. nehme allerdings eine Sonderstellung ein. Diesbezüglich habe er im Jahr 2000 mit seiner Gattin eine Fruchtgenussvereinbarung abgeschlossen, aufgrund derer sämtliche Einnahmen aus dieser Vermietung MM. als Fruchtgenussberechtigte erhalten solle; vice versa habe diese aber auch sämtliche Aufwendungen für diese Liegenschaft zu tragen. Diese Vereinbarung sei - so sei ihm erinnerlich - im Büro des Rechtsanwaltes RA unterfertigt worden. Ihm sei nicht bewusst gewesen, dass die Fruchtgenussvereinbarung aus steuerlichen Gründen auch grundbücherlich durchzuführen gewesen wäre. Er habe diesbezüglich auf den Vertragsersteller RA vertraut und sei der Meinung gewesen, dass dieser alle hierzu erforderlichen Schritte setzen würde.

Festzuhalten sei, dass zwischen Rechtsanwalt RA und seiner Gattin ein familiäres Naheverhältnis bestehe, zumal dieser der Cousin seiner Gattin sei. RA habe dem Betriebsprüfer gegenüber erklärt, dass er sich an einen derartigen Vertragsabschluss nicht erinnern könne. Er (Bf.) selbst habe aber im Zuge eines Telefonates mit der Sekretärin des Rechtsanwaltes die Auskunft erhalten, dass im bezughabenden Handakt ein Schriftstück einliege, welches diese erst ihrem Chef vorlegen müsse. RA habe indessen die Existenz jedweder Schriftstücke im Zusammenhang mit der Fruchtgenusseinräumung bestritten.

Die Existenz der besagten Fruchtgenussvereinbarung werde auch durch die Tatsache bewiesen, dass MM. im Jahre 2001 bei der Bank2 das auf ihren Namen lautende Konto Nr. 002 eingerichtet und veranlasst habe, dass die Bestandnehmer den Mietzins auf das besagte Konto zur Überweisung brächten. Er selbst sei auf diesem Konto zwar zeichnungsberechtigt gewesen, habe aber zu keinem Zeitpunkt Dispositionen getroffen. Diesbezüglich liege ein E-Mail der Bank2 vor, in welchem das Bankinstitut die Herausgabe von angeforderten Bankauszügen mit der Begründung verweigere, dass er (Bf.) nur zeichnungsberechtigt sei. Zeichnungsberechtigten Personen seien,

so die Argumentation der Bank, nur Kontoauszüge hinsichtlich jener getätigten Transaktionen auszuhändigen, die vom Zeichnungsberechtigten während der Zeit seiner Zeichnungsberechtigung durchgeführt worden seien. Eine hierfür erforderliche Verfügernummer sei ihm von Seiten der Bank2 nachweislich nicht erteilt worden.

Im August 2011 habe er die Scheidungsklage gegen seine Gattin eingereicht und es laufe derzeit ein Scheidungs- und Unterhaltsverfahren. Im Zuge des Unterhaltsverfahrens habe die Anwältin seiner Gattin im Vorbringen vom 19.11.2012 dezidiert ausgeführt, dass ihrer Mandantschaft MM. die Zahlungen aus den Mietverhältnissen zur Verfügung gestellt worden seien. MM. habe indessen in Textziffer 1 der mit ihr im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens aufgenommenen Niederschrift ausdrücklich festgehalten, dass sie über die Mieteinnahmen nicht verfügen habe können. Diese Erklärung stehe in Widerspruch zu dem Vorbringen ihrer Rechtsvertreterin im Unterhaltsverfahren. Von dem besagten Bank2 -Konto seien in den Jahren 2001 und nachfolgende größere Beträge auf diverse Sparbücher übertragen worden. Diese Sparbücher befänden sich nach wie vor im Besitz von MM. . Er (Bf.) habe keine Kenntnis was mit dem Geld auf diesen Sparbüchern geschehen sei bzw. wie hoch der derzeitige Einlagenstand sei. Die Sparbücher seien im Betriebsprüfungsverfahren von MM. nicht vorgelegt worden.

Weiters teilte der Bf. in seiner Beschwerdeschrift mit, dass die Aufarbeitung der Kontobewegungen am Bank2 -Konto für den Zeitraum 2000 bis 2005 ergeben habe, dass per Ende 2005 allein aus den Überweisungen vom Girokonto auf diverse Sparbücher ein Betrag von ca. 52.000 Euro vorhanden gewesen sein musste. Für den Zeitraum 2006 bis 2010 stünden ihm keinerlei Unterlagen zur Verfügung, weshalb eine Aufarbeitung dieser Zeiträume für ihn nicht möglich gewesen sei. Darüber hinaus seien von dem Girokonto die Kosten für die Liegenschaft M-Str. bestritten worden. Zutreffend sei, dass MM. sporadisch auch Überweisungen von Ausgaben vorgenommen habe, die den Bf. selbst betroffen hätten. So seien etwa die Sozialversicherungsbeiträge sowie die Einkommensteuer für Bf. von diesem Konto aus beglichen worden. Die Überweisung dieser Ausgaben hätte richtigerweise vom betrieblichen Konto zu erfolgen gehabt.

Auch sei im Zuge der Außenprüfung festgestellt worden, dass andere dem Bf. zurechenbare Einkünfte auf das Bank2-Konto Nr. 002 zugeflossen seien, welche von MM. nicht an die Buchhalterin zur Versteuerung gemeldet worden seien. Diese Vorgänge seien von ihm (Bf.) zunächst nicht realisiert worden. Aufgrund der fehlenden Kontoauszüge habe die Außenprüfung auch nicht feststellen können, welcher Betrag an Mieteinnahmen tatsächlich für den Bf. verwendet worden sei. Die Außenprüfung, so der Bf., wäre dazu verhalten gewesen, sämtliche Bankauszüge des besagten Bank2 -Kontos der Jahre 2003 bis 2011 sowie die Sparbücher Nr. 0003 und Nr. 0004 von MM. abzuverlangen. Nur aufgrund dieser Unterlagen sowie der handschriftlichen Einnahmenaufzeichnungen wäre es der Außenprüfung möglich gewesen, sich ein exaktes Bild über die Geldflüsse und deren Zuordnung zu verschaffen. Der Prüfer habe indessen seine Hochrechnung lediglich auf Grundlage der von MM. erstellten Aufzeichnungen getätigt.

MM. habe sich im Jahr 2001 mit einer Beraterin intensiv mit den steuerlichen Konsequenzen der Zurechnung von Mieteinkünften infolge eines Fruchtgenussrechtes auseinandergesetzt. Dies gehe aus ihren handschriftlichen Aufzeichnungen, diversen Ausdrucken von VwGH-Erkenntnissen aus der Rechtsdatenbank des Bundes (RIS) sowie einer fiktiven Steuerberechnung hervor, in der Mieteinkünfte angesetzt worden seien. All diese Umstände würden Indizien dafür darstellen, dass ein Fruchtgenussrecht tatsächlich vereinbart worden sei.

Zusammenfassend hielt der Bf. fest, dass die Fruchtgenussvereinbarung zwar formell tatsächlich nicht nachweisbar sei, diese aber sehr wohl existiert habe und auch tatsächlich gelebt worden sei. Aus diesem Grunde seien die Einkünfte aus der Verpachtung des Objektes M-Str. nicht ihm, sondern MM. zuzurechnen.

Das Finanzamt legte die vorliegende Beschwerde ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen (Berufungsvorentscheidungen) dem nach damaliger Rechtslage zuständigen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

In den Verwaltungsakten der belangten Behörde finden sich weiters nachstehende sachverhaltserhebliche Urkunden:

1. Niederschrift über die Erhebung (Auskunftserteilung) gemäß § 143 BAO bei MM. vom 18.10.2012.

Darin gab die Einvernommene Nachstehendes an:

„Tz.1 Fruchtgenussvertrag mit Bf.

Es gibt bzw. gab weder einen schriftlichen noch mündlichen Fruchtgenussvertrag mit Herrn Bf. . Es gab hierzu lediglich Gespräche, die nie gelebt wurden. Auf die konkrete Frage, ob Frau MM. über die Einnahmen im Sinne des Fruchtgenussrechtes verfügen hätte können, wird dezidiert in Abrede gestellt.

Tz.2 Bank2-Konto Nr. 002 , BLZ 999

Das Konto lautet auf MM . Auf diesem Konto waren sowohl Herr Bf. als auch Frau MM zeichnungsberechtigt. Als Beweis liegt das Unterschriftenprobeblatt - Beilage 1 - vom 16.6.2005 bei. Seit 13.7.2011 ist Frau MM allein zeichnungsberechtigt – Beilage 2.

Hinsichtlich der Verwendung der Einnahmen wird auf die Zusammenstellung der Ausgänge in den Jahren 2009 bis 2011 – Beilage 3 – verwiesen.

Weitere Bankauszüge bzw. Auswertungen werden dem Finanzamt YY soweit diese noch vorhanden sind noch zur Verfügung gestellt werden.

Tz.3 Verträge betreffend M-Str

Sämtlich noch vorhandene Mietverträge werden dem Finanzamt YY noch zur Verfügung gestellt werden. Die Verträge wurden von Herrn Bf. und MM unterfertigt. Wieso die Erdgasabrechnung auf Frau MM lautet ist Frau NN unerklärlich.

Tz.4 [...]

Tz.5 Aufgabe in der C NN GmbH

Dienstvertrag bzw. schriftliche Vereinbarungen hierzu gibt es nicht. Die Tätigkeiten beliefen sich auf sämtliche Bürotätigkeiten des C.. Hinsichtlich der Buchhaltungstätigkeiten wird festgehalten, dass Frau MM die Eingangsrechnungen und das Kassabuch gebucht hat.

Tz.6 Aufgabe für Unternehmer Bf.

Für die Vermietung wurden die Wohnungsbesichtigungen, die Mietverträge, die Betriebskostenabrechnungen, die Überwachung der Mieteinnahmen etc. gemacht. Die UVA wurden von Frau Ang. erstellt.“

2. Niederschrift über die Erhebung (Auskunftserteilung) gemäß § 143 bei RA. vom 29.11.2012

In dieser Urkunde wird wörtlich Nachstehendes festgehalten:

"Tz.1 Fruchtgenussvertrag NN

Wurde von Ihnen bzw. von Ihrer Kanzlei ein Fruchtgenussvertrag zwischen Frau MM (geb. II) und Herrn Bf errichtet?

NEIN, zu keiner Zeit.

Was war Gegenstand des Gespräches vom 29.2.2000?

Für den 29.2.2000 ist im Fristenbuch kein Termin eingetragen.

Gibt bzw. gab es Unterlagen betreffend eines Fruchtgenusses bzw. ähnlichen Vertrages?

NEIN. Ein Akt auf eine allfällige Errichtung eines Vertrages wurde ursprünglich angelegt. In diesem Akt gibt es weder einen Aktenvermerk über ein stattgefundenes Gespräch am 29.2.2000 noch an einem anderen Tag. Es gibt auch keinen Entwurf eines Fruchtgenussvertrages oder einer ähnlichen Vereinbarung. Der Akt wurde ohne weitere Maßnahme im Jahr 2000 archiviert.

Üblicher Ablauf über die Errichtung eines Vertrages in der Kanzlei:

- Gespräch mit beiden Parteien*
- Errichtung eines Entwurfes und Übermittlung an beide Parteien*
- Sollten steuerliche Fragen den Vertrag tangieren, wird empfohlen den steuerlichen Vertreter miteinzubeziehen."*

3. Schreiben des Rechtsanwaltes RA. an den Bf. vom 12.11.2012

Darin wird festgehalten:

"Lieber B.. ! Bezugnehmend auf mein letztes Schreiben vom 11.10.2012 und deinem nochmaligen Schreiben vom 2.11.2012 habe ich nochmals in alle bei mir noch vorhandenen Akte Einsicht genommen und teile dir mit, dass in meiner Kanzlei keine wie immer geartete Vereinbarung über ein Fruchtgenussrecht oder eine ähnliche Vereinbarung betreffend deiner Liegenschaft aufliegt".

4. Mietverträge

- a) Mietvertrag abgeschlossen zwischen Bf und Mieter1
 - b) Mietverträge abgeschlossen zwischen Bf und Mieter2 vom 12.12.2003 und 31.1.2007
 - c) Mietvertrag abgeschlossen zwischen Bf und Mieter3 vom 28.2.2001.
- In diesem Mietvertrag wird in einer Zusatzvereinbarung zwischen dem Vermieter und der Mieterin die Berichtigung des Bestandzinses in bar an Herrn Bf vereinbart.
- d) Mietvertrag abgeschlossen zwischen Bf und Mieter4 vom 1.6.2009

In der am 10.6.2015 abgeführten **mündlichen Verhandlung** vor dem BFG brachte der Bf. über Befragen durch das Gericht ergänzend vor, dass er im Jahre 2001 seiner damaligen Lebensgefährtin Vorn II (ab 2005 verheiratet NN) ein Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft M-Str. für die Dauer der aufrechten Lebensgemeinschaft eingeräumt habe. Sollte die Beziehung auseinandergehen, so würde auch die Fruchtgenussvereinbarung zerfallen. Zwischen ihm und MM. sei vereinbart worden, dass diese die gesamte Verwaltung der Liegenschaft M-Str. zu erledigen habe. Weiters sei sie verpflichtet gewesen, dafür Sorge zu tragen, dass sämtliche Haus- und Grundabgaben (Grundsteuer, Müll, Kanal, Strom, Wasser, Versicherungen) rechtzeitig zur Überweisung gebracht würden. Die Aufgabe des Bf. habe lediglich darin bestanden im Fall des Auftretens von Schwierigkeiten mit einzelnen Bestandnehmern (Nichtbezahlen von Mietzins) tätig zu werden und den bzw. die säumigen Bestandnehmer zu mahnen. Ob derartige Zahlungsrückstände vorhanden gewesen seien, sei ihm (Bf.) von seiner Gattin mitgeteilt worden. Vorschriften in Bezug auf Grund- und Hausabgaben hätten allesamt – ebenso wie die Verträge über abgeschlossene Versicherungen (Bündelversicherungen) – auf Bf gelaftet.

Im Jahr 2013 sei die Ehe rechtskräftig geschieden worden. Über die Aufteilung des Gebrauchsvermögens und der Ersparnisse sei derzeit noch ein Verfahren beim Bezirksgericht O anhängig. Er (Bf.) könne nicht angeben, ob im Fruchtgenussvertrag ein Belastungs- und Veräußerungsverbot enthalten sei; jedenfalls sei der Vertrag grundbücherlich nicht durchgeführt worden. Er selbst habe dem Finanzamt die Fruchtgenussvereinbarung nicht gemeldet, zumal er sämtliche Agenden im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft seiner Gattin übertragen habe. Die abgeschlossenen Mietverträge würden allesamt auf seinen Namen lauten, unterschrieben seien diese jedoch in den meisten Fällen (cit. "zu 90 %") von seiner Gattin. Er selbst habe

Kenntnis über den Abschluss der Bestandverträge gehabt. Er vermute, dass sich MM. als seine Vertreterin ausgegeben habe. Er selbst habe diese Vorgangsweise aber geduldet. Weshalb der Vertragsverfasser RA von der Erstellung eines Vertragsentwurfes bzw. einem Vertragsabschluss nunmehr nichts mehr wisse bzw. wissen wolle, entziehe sich seiner Kenntnis.

Die Amtsvertreterin replizierte in der mündlichen Verhandlung, dass gegen den Bf. von Seiten des Finanzamtes O ein Finanzstrafverfahren abgeführt worden sei, welches zu einer Verurteilung in Form einer Geldstrafe durch den Spruchsenat geführt habe. Gegenstand des Finanzstrafverfahrens sei ua. auch die Verkürzung von Mieteinkünften in Bezug auf das Bestandsobjekt M-Str. gewesen. Im Zuge des Strafverfahrens seien sowohl der Bf. als auch dessen Gattin und Frau Ang. (Buchhalterin des C. NN GmbH) einvernommen worden. Die Zeugin Ang. habe unter Wahrheitspflicht stehend angegeben, dass diese von den Mieteinnahmen, welches auf das Bank2-Konto 002 eingegangen seien, keine Kenntnis erlangt habe. Die Zeugin MM. habe zu Protokoll gegeben, dass es hinsichtlich des Objektes M-Str. dezidiert keine Fruchtgenussvereinbarung gegeben habe. Zutreffend gewesen sei, dass eine solche Vereinbarung im Jahr 1998 bzw. 1999 angedacht worden sei; ein diesbezüglicher Vertrag sei jedoch nicht zustande gekommen. Die Mieteinnahmen seien auf das besagte Bank2-Konto eingegangen und seien sämtliche Aufwendungen in die Bestandsache von diesem Konto bestritten worden.

Die Amtsvertreterin führte ergänzend aus, dass im Zuge des Finanzstrafverfahrens auch der für das C. NN GmbH tätige Unternehmensberater Ber1 einvernommen worden sei. Dieser habe vor der Finanzstrafbehörde zu Protokoll gegeben, dass sich MM. über ein Fruchtgenussrecht erkundigt hätte. Vom Zeugen Ber1. sei auch eine Steuerberechnung in Bezug auf die Auswirkung des Fruchtgenussrechtes zur Vorlage gebracht worden. Der Spruchsenat kam in seinem Straferkenntnis zur Überzeugung, dass aufgrund der vorliegenden Beweislage davon auszugehen sei, dass eine Fruchtgenussvereinbarung zwischen den Eheleuten NN in Bezug auf die M-Str. nicht abgeschlossen worden sei.

Dagegen wandte der steuerliche Vertreter des Bf. ein, dass sich sein Mandant im damaligen Finanzstrafverfahren über Anraten seines Anwaltes für schuldig erklärt habe. Das Geständnis sei aus dem Grunde erfolgt, um eine Strafmilderung zu erzielen bzw. um Verfahrenskosten zu sparen. Keinesfalls sei von seinem Mandanten einbekannt worden, dass ein Fruchtgenussvertrag nicht vorgelegen habe.

Der als Auskunftsperson einvernommene Betriebsprüfer gab über Befragen durch das Gericht an, dass bei der Ausmittlung der Mieteinnahmen die vorgelegten Bestandverträge sowie die von Frau MM. erfolgten Mieteinnahmenaufstellungen als Grundlage herangezogen worden seien. Er habe auch einen Abgleich der Bestandnehmer mit den Eintragungen im ZMR vorgenommenen. Auszüge des Bank2-Kontos 002 seien nur lückenhaft vorgelegen. Bei der Ermittlung der Mieteinnahmen habe er die vorliegenden Aufzeichnungen von MM. mit den bezughabenden Mietverträgen abgestimmt.

Die Amtsvertreterin überreichte dem Gericht den Strafakt Bf , Straflisten Nr. 2012/000 . Darin befindet sich ua das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt CC als Organ des Finanzamtes YY vom 9.10.2014, woraus hervorgeht, dass der Beschuldigte Bf ua. der vorsätzlichen Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer ua. aus Vermietung und Verpachtung für die nunmehr beschwerdeverfangenen Zeiträume für schuldig befunden und zu einer Geldstrafe von 20.000 Euro verurteilt wurde. Dieses Erkenntnis erwuchs in Rechtskraft.

Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:

In Streit steht, ob gegenständlich eine steuerlich anzuerkennende Fruchtgenussvereinbarung zwischen dem Bf vorliegt, aufgrund derer eine Zurechnung der Mieteinnahmen aus dem Objekt M-Str. an die (vorgebliche) Fruchtgenussberechtigte Ex-Gattin MM. und nicht an den Bf erfolgen soll.

Da es sich bei der strittigen Vereinbarung um eine solche handelt, die zwischen Eheleuten abgeschlossen worden sein soll, sind die durch die Judikatur geprägten Kriterien iZm Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf die oben genannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessensgegensatz fehlt; durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Diese genannten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren wandte die belangte Behörde ein, dass gegenständlich bereits die allgemeinen Voraussetzungen für die Anerkennung von

Verträgen zwischen nahen Angehörigen, insbesondere die Publizität, nicht vorliegen würden. Darüber hinaus wäre die Fruchtgenussvereinbarung, selbst wenn eine derartige abgeschlossen worden wäre, nicht geeignet eine steuerliche Anerkennung derselben zu begründen. So wäre insbesondere eine grundbücherliche Durchführung derselben verbunden mit der Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes erforderlich gewesen.

Das Gericht hält dazu fest:

Grundsätzlich erfordern vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (darunter zählen auch geschiedene Eheleute) die gleichen Formvoraussetzungen, die auch unter Fremden üblich sind. Aus zivilrechtlicher Sicht ist die Schriftform für einen Fruchtgenussvertrag zwar nicht zwingend erforderlich, doch wird ein solcher unter Fremden üblicherweise in schriftlicher Form abgeschlossen. Dies gilt insbesondere für den Fall, wenn der Bestandgegenstand ein ganzes Gebäude umfasst und demnach der Mietzins ein nicht unbeträchtliches Ausmaß erreicht und darüber hinaus die Vereinbarung unter einer Resolutivbedingung abgeschlossen wird. Gegenständlich sollte - nach Angabe des Bf. - der Nießbrauch nur für die Zeit einer aufrechten Lebensgemeinschaft währen. Erforderlich ist zudem eine gewisse Publizität der Vereinbarung, sodass eine willkürliche Abänderung des Vertrages im Nachhinein nicht mehr ohne weiteres möglich ist.

Im vorliegenden Beschwerdefall liegen die von der einhelligen verwaltungsgerichtlichen Judikatur postulierten Voraussetzungen nicht vor. Der Bf. vermochte weder eine schriftliche Vertragsurkunde noch einen sonstigen tauglichen Nachweis über das Bestehen einer Fruchtgenussvereinbarung vorzulegen. Sowohl im Zuge des verwaltungsbehördlichen als auch im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens verwies der Bf. auf das Argument, dass der Fruchtgenussvertrag im Jahre 2001 in den Kanzleiräumlichkeiten des Vertragsverfassers RA RA abgeschlossen worden sei. Sowohl der angebliche Vertragsverfasser RA als auch die angebliche Fruchtgenussberechtigte MM. sagten im Zuge ihrer finanz(straf)behördlichen Einvernahme aus, dass eine Fruchtgenussvereinbarung über die besagte Liegenschaft M-Str. zu keinem Zeitpunkt abgeschlossen worden sei.

Das erkennende Gericht misst den Aussagen von RA RA und MM. und ein weitaus höheres Maß an Wahrscheinlichkeit bei, als dem Vorbringen des Bf. Insbesondere hatte RA RA nicht den geringsten Grund, einen von ihm errichteten Vertrag zu verschweigen und sich somit der Gefahr einer straf- bzw. disziplinarrechtlichen Verfolgung auszusetzen. Das Gericht hegt indes erhebliche Zweifel an der Richtigkeit des Beschwerdevorbringens in Bezug auf die Existenz einer Fruchtgenussvereinbarung. So gelangte der vorgebliche Vertrag weder nach außen hin zum Ausdruck, noch hatte diese Vereinbarung - sollte sie überhaupt abgeschlossen worden sein - einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Tatsache ist, dass in sämtlichen Mietverträgen der Bf. als Bestandgeber ausgewiesen ist. MM. agierte bei Abschluss dieser Verträge offenbar als gewillkürte Vertreterin des Bf.. Aus dem Mietverhältnis

unmittelbar berechtigt und verpflichtet wurde allerdings der Bf als Bestandgeber und nicht dessen Vertreterin. Der Umstand, dass MM. als rechtsgeschäftliche Vertreterin des Hauseigentümers Vertragsverhandlungen führte und in dessen Namen auch Bestandverträge unterzeichnete, also nach außen hin in dessen Namen agierte, steht geradezu diametral zum Vorbringen, wonach MM. selbst Fruchtnießerin an der Liegenschaft M-Str gewesen sein soll.

Fakt ist weiters, dass die vorgebliche Fruchtgenussvereinbarung der Abgabenbehörde gegenüber zu keinem Zeitpunkt mitgeteilt wurde und auch sonst nach außen hin nicht in Erscheinung trat.

Da die behauptete Fruchtgenussvereinbarung die von der Judikatur geprägten Kriterien für eine steuerliche Anerkennung in keiner Weise erfüllen, war dem Beschwerdebegehren bereits aus diesem Grunde die Anerkennung zu versagen.

Doch selbst wenn eine Fruchtgenussvereinbarung in der vom Bf beschriebenen Form tatsächlich existiert haben sollte, so käme deren steuerliche Anerkennung aus folgenden Gründen nicht in Betracht: Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller als zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Lediglich dann, wenn das Fruchtgenussrecht durch weitere – den Fruchtgenussbesteller massiv einschränkende – Rechte ergänzt wird, ist wirtschaftliches Eigentum des Fruchtgenussberechtigten denkbar. Indizien dafür sind etwa die Vereinbarung eines verbücherten Veräußerungs- und Belastungsverbotes gemäß § 364c ABGB zugunsten des Fruchtgenussberechtigten. Diese Verfügungsbeschränkung des zivilrechtlichen Eigentümers sollte einen längeren Zeitraum (zumindest 10 Jahre) umfassen. Ein auf Lebenszeit eingeräumtes Fruchtgenussrecht verschafft gesicherte Rechtsposition (Jakom, 2015, § 2 Tz 45).

Der Bf selbst gab im Zuge der mündlichen Verhandlung an, dass MM. nur für die Zeit des Bestehens einer aufrechten Lebensgemeinschaft der Fruchtgenuss am besagten Mietobjekt zustehen hätte sollen. Darüber hinaus sei eine dingliche Absicherung dieses Rechtes in Form einer grundbücherlichen Einverleibung nicht durchgeführt worden. Damit gab der Bf selbst zu erkennen, dass eine abgesicherte Mindestdauer für das behauptete Personalservitut keineswegs gewährleistet gewesen sei.

Für das Gericht bestehen zudem erhebliche Zweifel dahingehend, ob die vermeintliche Fruchtnießerin MM. überhaupt Aufwendung hinsichtlich des Bestandobjektes aus Eigenem getragen hatte. Voraussetzung für eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer ist jedenfalls, dass dieser auch sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem fruchtgenussbelasteten Gegenstand (Abgaben, Erhaltungsaufwendungen, etc.) trägt. Nun ist es zutreffend, dass das bei der Bank2 zu Nr. 002 geführte Girokonto auf MM. lautete. Da aber auch der Bf selbst zeichnungsberechtigt gewesen ist und demzufolge - ebenso wie die Kontoinhaberin - Überweisungen am Konto vornehmen konnte bzw. vornehmen hätte können, ist ein tauglicher Nachweis über die tatsächliche Kostentragung durch MM. nicht vorhanden. Fest steht jedenfalls, dass von

dem besagten Bank2 Konto auch Zahlungen geleistet wurden, die der Abdeckung von Verbindlichkeiten des Bf (Zahlung der Einkommensteuer, Sozialversicherungsbeiträge, etc.) dienen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass aufgrund der hier vorliegenden Sachverhaltskonstellation im Zusammenhalt mit den Ergebnissen des abgeführten Beweisverfahrens eine steuerliche Anerkennung des behaupteten Fruchtgenussvertrages nicht in Betracht kommt.

Auch der Beschwerdeeinwand, wonach die Ausmittlung der Mieteinnahmen unrichtig sei, vermag nicht zu verfangen. Der Betriebsprüfer hat bei der schätzungsweisen Ermittlung der Mieterträge aus dem Objekt M-Str. die zugrundeliegenden Bestandverträge herangezogen und in Abstimmung mit den Meldedaten der Bestandnehmer sowie den (nur zum Teil vorliegenden) Kontoauszügen bzw. der Einnahmenaufstellung von MM. die diesbezüglichen Mieteinkünfte errechnet. Die vom Bf. relevierte Erforschung von Einlagenständen diverser Sparbücher, auf welche Überschüsse aus dem Bank2 Girokonto Nr. 002, überwiesen worden sein sollen, ist in Bezug auf die Höhe der zurechenbaren Mieteingänge entbehrlich bzw. irrelevant. Wenn Geldmittel vom besagten Girokonto abgehen, dann handelt es sich - ungeachtet dessen, ob damit Verbindlichkeiten bedient werden oder der abgeflossene Betrag in Form eines Sparbuches veranlagt wird - um eine Mittelverwendung.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

Durch dieses Erkenntnis werden keine Rechtsfragen iSd Art 133 Abs. 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtsfrage ua dann zu, wenn eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zu der im Erkenntnis behandelten Frage fehlt und darüber hinaus die zu lösende Rechtsfrage nicht nur für die beschwerdeführende Partei von Wichtigkeit ist, sondern auch im Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Judikatur liegt. Es muss sich eine aus systematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts handeln.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich allesamt nicht vor. Die vorliegende Entscheidung gründet sich insbesondere auf die vom Gericht im Zuge des abgeführten Beweisverfahrens gewonnenen Erkenntnisse und die sich daraus ergebende Würdigung der Beweismittel.

