

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch Stb, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 21.11.2011, betreffend Einkommensteuer 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Zuständigkeit:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtsgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VB zu erledigen.

Ablauf des Verfahrens:

Im Rahmen der Veranlagung der **Einkommensteuer 2010** (Bescheid vom 21. November 2011) wurde die Fruchtgenussvereinbarung zwischen A S jun., dem Beschwerdeführer, und seinen Eltern A und C S steuerlich nicht anerkannt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.925,12 € wurden beim Beschwerdeführer berücksichtigt. Dagegen richtet sich die **Berufung** vom 23. November 2011. Die Abgabenbehörde habe die Fruchtgenussvereinbarung nicht anerkannt, weil die Publizität fehle. Da das Fruchtgenussrecht im Grundbuch nicht eingetragen worden sei, fehle die Publizitätswirkung als Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen

nahen Angehörigen. In diesem Zusammenhang würde die Behörde das UFS-Erkenntnis RV/0390-L/03 zitieren, das jedoch aus einem entscheidenden Grund für die Beurteilung der vorliegenden Fruchtgenussvereinbarung zu vernachlässigen sei. Im diesem Erkenntnis zugrundeliegendem Sachverhalt habe keine schriftliche Vereinbarung zwischen Fruchtgenussgeber und Fruchtnießer bestanden. Somit sei die Fruchtgenussvereinbarung in gar keiner Weise nach außen getreten. In vorliegenden Fall bestehe ein der Finanzverwaltung vorliegender Vertrag, eine Absicherung wäre daher nicht nötig. Schuldrechtlich seien die Eltern des Beschwerdeführers durch den vorliegenden Vertrag abgesichert, sachenrechtlich durch das im Grundbuch eingetragene Belastungs- und Veräußerungsverbot. Den Mietern sei die Einräumung ohnedies bekannt, da die Eltern des Beschwerdeführers ihnen gegenüber als Vermieter auftreten, sich um die Organisation kümmern würden etc. Dem Publizitätsgebot sei daher sinngemäß vollständig Folge geleistet, die Fruchtgenussvereinbarung sei steuerlich anzuerkennen. Sollte es sich bei der grundbücherlichen Eintragung des Fruchtgenussrechtes um das einzige Hindernis handeln, das einer steuerlichen Anerkennung der Vereinbarung entgegenstehe, könnte die Eintragung außerdem innerhalb kürzester Zeit nachgeholt werden.

Weiters fehle nach Ansicht der Behörde eine eindeutige, klare Vereinbarung betreffend des Fruchtgenussrechtes zu Grundstück Nr. 49/3 hinsichtlich Nutzung, Fahrrecht, Parkplatz und ähnlichem, weshalb die Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt vermissen lasse, und auch aus diesem Grund steuerlich nicht anzuerkennen sei. Auch diesem Argument könne nicht gefolgt werden. Der hypothetische Parteiwillen sei klar erkennbar, natürlich würden die Nutzungsrechte in dem Ausmaß eingeräumt, welches zur Verwirklichung des Vertragszieles (Vermietung der am Grundstück gelegenen Wohnungen durch die Eltern des Beschwerdeführers) erforderlich und zweckmäßig sei.

Auch die in der Fruchtgenussvereinbarung angeführte Bestimmung, dass im Falle der Beendigung des Fruchtgenussrechtes die von den Eltern des Beschwerdeführers getätigten Investitionen entschädigungslos in das Eigentum des Beschwerdeführers übergehen würden, widerspräche nach Ansicht der Behörde dem Fremdvergleich. Dem sei entgegenzuhalten, dass auch ein fremder Dritter eine solche Vereinbarung abschliesse, falls er, wie die Eltern des Beschwerdeführers, von Beginn an dazu entschlossen wäre, keine Investitionen am Gebäude vornehmen zu wollen. Zweitens handle es sich dabei auch um einen nachvollziehbaren Interessensausgleich: der Eigentümer könne zehn Jahre lang hinsichtlich der Bewirtschaftungsart Vermietung nicht über das Objekt entscheiden, selbst keine Investitionen vornehmen, etc. Schließlich seien notwendige bauliche Maßnahmen, die über die Instandhaltung hinausgehen würden, wie etwa die infolge Alters oder zufälliger Schadensereignisse erforderlich gewordene Neuerrichtung eines Gebäudes, ohnehin dem Eigentümer anzuzeigen. Wenn der Eigentümer die Arbeiten vornimmt, so habe ihm der Fruchtnießer die Zinsen des dafür aufgewendeten Kapitals insoweit zu ersetzen, als dadurch die Nutzung der Sache im Verhältnis zum vereinbarten Zustand verbessert werde. Wenn aber nun bereits ex lege die Tragung der Investitionskosten bei Erreichung eines verbesserten Zustandes auf den Fruchtnießer

verlagert werde, erscheine die gegenständliche Vereinbarung nicht mehr nachteilig: Sollte der Beschwerdeführer als Eigentümer im Notfall solche Investitionen verweigern, wären dessen Eltern gemäß § 515 ABGB berechtigt, Aufwandersatz zu verlangen. Diese Notinvestition sei von der gegenständlichen Vereinbarung offensichtlich nicht umfasst. Auch das Erlöschen des Fruchtgenussrechtes beim Tod eines der beiden Fruchtnießer sei alles andere als fremdüblich, würde die Abgabenbehörde meinen. Dem müsse entgegengehalten werden, dass es sich bei den beiden Fruchtnießern um Menschen fortgeschrittenen Alters handeln würde, die die Beschwerlichkeiten und den organisatorischen Aufwand einer Vermietung nur mehr gemeinsam bewältigen könnten. Fiele diese Aufgabe nur einem der beiden zu, wäre sie für diesen nicht mehr durchführbar. Bezüglich der Einkünfte sei darauf hingewiesen, dass beide Fruchtnießer eine Pension beziehen würden, ihre wirtschaftliche Existenz also nicht allein von den Einkünften aus dem Fruchtgenuss abhängig sei. Zu den Investitionen sei bereits darauf hingewiesen worden, dass solche ohnehin nicht geplant seien, für Notinvestitionen ex lege Aufwandersatz zustehe.

Zu Recht weise die Behörde darauf hin, dass die Einräumung des Veräußerungs- und Belastungsverbot allein dem Fruchtgenussberechtigten noch nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers verschaffen würde. Wenn aber die Fruchtnießer außerdem gegenüber den Mietern als Vermieter auftreten, die Kosten des Betriebes tragen und den organisatorischen Ablauf abwickeln würden, so wie es im gegenständlichen Sachverhalt der Fall sei, sei ein Ausmaß erreicht, bei dem man von wirtschaftlichem Eigentum ausgehen könne.

Die Fruchtgenussvereinbarung sei daher steuerlich anzuerkennen, der Bescheid möge in diesem Sinne abgeändert werden. Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung werde beantragt.

Mit **Vorlagebericht** vom 6. Februar 2012 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In Erfüllung eines **Ergänzungsersuchens** vom 21. September 2012 führte die Abgabenbehörde ergänzende Erhebungen durch und traf folgende Feststellungen:

„*Fruchtgenussvereinbarung:*

Bei Prüfungsbeginn wurde festgestellt, dass in der Fruchtgenussvereinbarung vom 1.1.2010 unter P. II als das Fruchtgenussrecht betreffende Grundstück die Nr.49/3 angeführt ist. Laut Grundbuchauszug ist die Grundstücksnr. 49/3 als Baufl. (Gebäude) mit 78 m² und der Grundstücksadresse Straße 5 in der Einlagezahl 77 enthalten.

Aus dem Ausdruck der DORIS (Land OÖ Geoinformation) ist ersichtlich, dass sich das vermietete Gebäude auf den Grundstücksnummern 49/1, 49/3, 359/2 und 359/1 befindet.

Die Grundstücksnummer 49/3 betrifft nur einen Bruchteil des gesamten vermieteten Objekts und ist fast zur Gänze nur ein Teil der zum Grundstück gehörenden Wiese.

Die Fruchtgenussvereinbarung umfasst daher bei weitem nicht das gesamte vermietete Grundstück laut Mietverträgen.

Laut telefonischer Auskunft des Steuerbüros, Hrn. B, wurde der einstmals richtige Grundbucheintrag – früher hat das bereits abgerissene Gebäude auf dieser

Grundstücksnummer gestanden – belassen und nicht mit dem Neubau des vermieteten Gebäudes richtig gestellt. Die übrigen betroffenen Grundstücksnummern wurden nicht angeführt, da nach Meinung des Steuerbüros die Anführung einer betroffenen Grundstücksnummer ausreicht.

Mietverträge:

Mietvertrag vom 18.12.1998 abgeschlossen zwischen A S und C S als Vermieter und M1 als Mieter:

Gegenstand: rechte Wohnung bestehend aus Wohn-Küche, 1 Zimmer, 1 Abstellraum, Vorraum und WC im EG und 1 Schlafzimmer, 1 Kinderzimmer, Bad/WC, 1 Zimmer im OG; gemeinsam mit dem 2. Mieter werden Garten, Keller, Gemeinschaftsraum im EG und Parkplätze vor dem Haus genutzt.

Vereinbarte Miete: ATS 5.000,--

Beginn: 15.12.1998

Dauer: 4 Jahre

Auf der 5. Seite dieses Mietvertrages wurde die Mietdauer am 10.12.2002 handschriftlich um 10 Jahre (bis 15.12.2012) verlängert.

Mietvertrag vom 15.3.2006 abgeschlossen zwischen A S und C S als Vermieter und M2 als Mieterin:

Gegenstand: linke Wohnung bestehend aus Wohn-Küche, 1 Zimmer, 1 Abstellraum, Vorraum und WC im EG und 1 Schlafzimmer, 1 Kinderzimmer, Bad/WC, 1 Zimmer im OG; gemeinsam mit dem 2. Mieter werden Garten, Keller, Gemeinschaftsraum im EG und Parkplätze vor dem Haus genutzt.

Vereinbarte Miete: € 400,--

Beginn: 1.3.2006

Dauer: 3 Jahre

Mietvertragsverlängerung vom 4.3.2009 abgeschlossen zwischen A S jun. als Vermieter und M2 als Mietern:

Es wurde unter P.I Rechtsverhältnisse folgendes festgehalten: „Sie halten fest, dass die Vertragsliegenschaft 1234M, Straße 5 von den seinerzeitigen Vermietern Herrn A S, geb. xx, und C S, geb. yy, Adresse an Herrn A S, geb. zz, übergeben wurde. Obiges Mietverhältnis lief am 28.2.2009 aus.“

Das Mietverhältnis wird ab 1.3.2009 um weitere 5 Jahre verlängert.

Die Betriebskosten werden laut Auskunft des Steuerbüros von den Mietern selber bezahlt.

Laut Auskunft des Steuerbüros wurden außer den oa. Mietverträgen keine Mietverträge ausgestellt.

Auf die Frage, ob bzw. wie die Mieter darüber informiert wurden, dass ab Übergabetag (20.2.2008) und ab Einräumung des Fruchtgenussrechtes (1.1.2010) eine andere Person(engemeinschaft) als Vermieter fungiert, gab Hr. B an, dass die Mieter mündlich über die Änderungen informiert wurden. Einen Schriftverkehr diesbezüglich gibt es nicht. Auf die Frage nach Indexanpassungen oder Mieterhöhungen gab Hr. B an, dass keine Indexanpassungen durchgeführt wurden, Mieterhöhungen schon. Die Mieterhöhungen

wurden jedoch nur mündlich mitgeteilt. Einen Schriftverkehr diesbezüglich gibt es ebenfalls nicht.

Kontoauszüge:

Laut Auskunft des Steuerbüros, Hrn. B, waren die ELBA-Umsatzlisten nur mehr auszugsweise vorhanden. Aus diesem Grund wurden für die Außenprüfung Ausdrucke von der Raiba angefordert, die alle Umsätze enthalten.

Auf die Frage, ob für den Eingang der Mieten bei der Änderung der Vermieter jeweils andere Bankkonten angelegt wurden, gab Hr. B an, dass die Kontonummer immer die gleiche geblieben sei. Es wurde lediglich der Name des Kontoinhabers geändert.

Wann diese Änderungen des Kontoinhabers durchgeführt wurden, ist nicht nachvollziehbar und wurde nicht bekannt gegeben.

Es wurden im gesamten Prüfungszeitraum 2008 – 2011 Barbehebungen bzw. Elba-Internet Überweisungen oder Umbuchungen gemacht. Über diese Bewegungen wurden keine Nachweise erbracht.

Die bei Prüfungsbeginn vorgelegte Umsatzliste der Bank für 2011 enthält nur die Eingänge, die Nummern sind nicht fortlaufend und es fehlt der laufende Saldo. Diese Einstellungen wurden bei Erstellung der Umsatzliste ausgewählt und sind auch auf dem Ausdruck ersichtlich.

Diese Feststellungen wurden dem Steuerbüro telefonisch mitgeteilt, worauf diese am 22.10.2012 per Mail einen neuen Kontoausdruck für 2011 nachreichten.

Aus den vorgelegten Umsatzlisten ist ersichtlich, dass in allen Jahren Gutschriften bzw. Abbuchungen vorgenommen wurden, die eindeutig der Landwirtschaft zugeordnet werden können. Auch in den Jahren 2010 und 2011, wo dieses Konto eigentlich auf S A und C gelautet hat. Die LuF war aber auch in diesen Jahren S A jun. zuzurechnen, da diese nicht in der Fruchtgenussvereinbarung enthalten ist. Die Übergabe der LuF und des vermieteten Gebäudes erfolgte laut Übergabsvertrag mit 29.2.2008. Die LuF ist daher dem Übernehmer S A zuzurechnen.

Es handelt sich ua. um folgende Buchungen:

31.03.2010	H GmbH	- 179,00
14.04.2010	W GmbH CoKG, Rindermast	- 149,73
06.06.2011	K, Tankstelle – Handel	- 1.355,33
10.06.2011	Fa.I	- 96,00

Die Elba-Überweisungen werden laut Auskunft des Steuerbüros von S A jun. vorgenommen, das würde bedeuten, dass er im gesamten Prüfungszeitraum über das Konto Verfügungsberechtigt war.

Afa:

Auf die Frage ein Anlagenverzeichnis vorzulegen gibt Hr. B an, dass es kein Anlagenverzeichnis gibt. Die Afa-Werte wurden bei Übernahme des Klienten in ihr Steuerbüro einfach von der Vermietungsgemeinschaft übernommen und so weitergeführt.

Eine Ermittlung der Afa bzw. der Bemessungsgrundlage liegt ihnen nicht vor. Die Werte sind damals von Hrn. F vom Finanzamt ermittelt worden und müssten passen.

Der Carport sei seines Wissens im Jahr 2004 angeschafft worden.

Gebäudeversicherung:

Zur Gebäudeversicherung gibt Hr. B an, dass die Beträge aus den Kontoauszügen ersichtlich seien. Vorgelegt wurden Umsatzlisten und aus diesen sind die Gebäudeversicherungsbeträge nicht ersichtlich. Aus dem nachträglich vorgelegten Kontoauszug für 2011 ist die bezahlte Gebäudeversicherung ersichtlich.

Gemeindeabgaben:

Nach Auskunft von Hrn. B gibt es über die Gemeindeabgaben keine Belege.

Bankspesen:

Die Bankspesen wurden laut Hrn. B pauschal angesetzt.

div. Reparaturen 2009:

Laut Auskunft von Hrn. B gibt es keine Belege mehr über diese Reparaturen.“

Angeschlossen sind die im Text angesprochenen Mietverträge, Kontoausdrucke, Umsatzlisten und Abgabenerklärungen.

In Beantwortung der Fragen vom 9. November 2012 gab der **Zeuge M1** mit Schreiben vom 26. November 2012 bekannt, dass ihm Herr S jun. mündlich mitgeteilt habe, dass er nun der Eigentümer der Liegenschaft sei. Die müsse 2010 gewesen sein. Er sei auch darüber informiert worden, dass Herr S jun. seinen Eltern ein Fruchtgenussrecht eingeräumt habe. Dies müsse ebenfalls 2010 gewesen sein. Ihm sei immer klar gewesen, wer Vermieter sei. Es habe keinen Schriftverkehr gegeben. Der Name des Kontoinhabers laute A S, Adresse. Seit Beginn des Mietverhältnisses habe es hierzu keine Änderungen gegeben. Bezüglich der Verlängerung des Mietvertrages sei noch nicht gesprochen worden.

In Beantwortung der Fragen vom 9. November 2012 gab die **Zeugin M2** bekannt, dass ihr A S jun. mündlich mitgeteilt habe, dass er Eigentümer der Liegenschaft sei und seine Eltern das Fruchtgenussrecht hätten. Dies sei im gleichen Gespräch erfolgt, den Zeitpunkt wisse sie nicht mehr. Es sei immer klar gewesen, wer Vermieter sei. Bei den Kontoauszügen würde der Empfänger immer auf Fam. S lauten. Es habe keine Änderung hinsichtlich der Konten gegeben, auf die die Miete überwiesen worden sei. Beigelegt wurde eine Bestätigung des Dauerauftrages hinsichtlich der Miete. Darauf ist ersichtlich, dass der Empfänger Fam. S, Konto/IBAN: 999, lautet. Weiters wurde die Mietvertragsverlängerung zwischen der Zeugin und dem Beschwerdeführer vom 4.3.2009 vorgelegt.

In **Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 21. Dezember 2012** gab der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 10. Jänner 2013 bekannt, dass es sich bei den Werbungskosten im Jahr 2009 um die Abschreibung eines neu gekauften Computers und um verschiedene Kleinmaterialien handle. Für den Restbetrag von 221,00 € habe er keine Rechnungsbelege mehr. Die Arbeiten habe er selber durchgeführt. Im Jahr 2010 sei Farbe für den Zaun beim Objekt Straße 5 gekauft worden. Diese Arbeiten seien von

den Fruchtnießern durchgeführt worden. Aus einer Bestätigung der Bank geht hervor, dass beim Konto mit der Kontonummer 111 von 1.1.2008 bis 1.3.2008 Kontoinhaber A S sen. und C S gewesen seien, Zeichnungsberechtigter: A S jun. Zwischen 1.3.2008 und 10.1.2010 sei Kontoinhaber A S jun. gewesen und Zeichnungsberechtigte seine Eltern. Ab 10.1.2010 seien wieder die Eltern Kontoinhaber gewesen und der Beschwerdeführer Zeichnungsberechtigter.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 23. April 2014** wurde von beiden Parteien im Wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers wies darauf hin, dass die Eltern des Beschwerdeführers auch die Aufwendungen in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung getragen hätten, jedenfalls das Heizungsservice, die Gebäudeversicherung und die Bankspesen. Der Vertreter der Abgabenbehörde wies seinerseits darauf hin, dass beispielsweise die Grundsteuer vom Beschwerdeführer bezahlt wurde und dass die Umsatzlisten nur unvollständig vorgelegt worden seien (Seite 1 von 3).

Sachverhalt:

Mit Notariatsakt vom 20. Februar 2008 übergaben A S sen. und C S ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit allen Gebäuden und Grundstücken ihrem Sohn A S jun. Dieser detailliert ausformulierte Notariatsakt umfasst 14 Seiten. Neben dem Wohnrecht und der Betreuung wurde den Eltern auch das Genussrecht an zwei Joch des Grundstückes 2108/3 zugesprochen.

Mit Fruchtgenussvereinbarung vom 1. Jänner 2010 räumte der Beschwerdeführer seinen Eltern hinsichtlich des Grundstückes Nr. 49/3 das Fruchtgenussrecht im Sinne der §§ 509 ABGB ab 1. Jänner 2010 unentgeltlich für die Dauer von 10 Jahren ein.

Laut Grundbuchsauszug vom 14. Februar 2008 umfasst die Grundstücksnummer eine Baufläche (Gebäude) von 78 m² an der Adresse Straße 5.

In Zusammenhang mit der Adresse Straße 5 existieren zwei Mietverträge. Von den Eltern des Beschwerdeführers wurde am 18. Dezember 1998 ein Mietvertrag mit M1 und am 15. März 2006 mit M2 abgeschlossen. Gegenstand der Mietverträge ist jeweils eine Wohnung im Zweifamilienhaus in der Straße 5 samt Garten, Keller, Gemeinschaftsraum und Parkplätzen vor dem Haus. Die daraus resultierenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen im streitgegenständlichen Zeitraum 6.925,12 €.

Die Mietrechtsverlängerung vom 4. März 2009 hinsichtlich des Mietvertrages von Frau M2 wurde vom Beschwerdeführer unterzeichnet.

Die Mieter haben die Miete während der gesamten Dauer des Mietverhältnisses auf das gleiche Konto überwiesen. Herr M_1 gab bekannt, es habe auf Bf gelautet, aus den von Frau M_2 vorgelegten Kontoauszügen geht hervor, dass Empfänger Familie S war.

Bis 1. März 2008 und ab 10. Jänner 2010 waren Kontoinhaber des Kontos mit der Nummer 111 bei der bank P S A sen. und S C, Zeichnungsberechtigter war S A jun. In der

Zeit zwischen 1. März 2008 und 10. Jänner 2010 war S A jun. Kontoinhaber und seine Eltern Zeichnungsberechtigte.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Gemäß Abs. 3 leg. cit. unterliegen der Einkommensteuer nur die dort aufgezählten Einkünfte, wozu nach Ziffer 5 auch jene aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 gehören.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Absatz leg.cit. normiert, dass bei Vorliegen von Missbrauch die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wäre.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anders Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu genießen.

Rechtliche Erwägungen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Beschwerdeführer oder dessen Eltern zuzurechnen sind.

Ein Fruchtniesser kann (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 beziehen, und zwar auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss, um den es im gegenständlichen Fall geht. Beim Zuwendungsfruchtgenuss wird der Fruchtgenuss zugewendet, das Eigentum an der diensthabenden Sache selbst wird in diesem Fall nicht übertragen.

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 die Einkunftsquelle übertragen wurde. Es sind somit auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die dem Steuerpflichtigen

freiwillig oder in Erfüllung einer Unterhaltspflicht bzw. unentgeltlich überlassen wurden, ihm als den Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen. (UFS vom 5.6.2012, RV/1289-L/11)

Eine Einkunftsquelle kann 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 zB bei einer Fruchtnießung der Fall sein kann.

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

Im gegenständlichen Fall ist zu berücksichtigen, dass die Fruchtgenussvereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern und somit zwischen nahen Angehörigen (§ 25 BAO) getroffen worden ist. Die Verlagerung privat motivierter Geldflüsse soll durch die Hintanhaltung von Missbrauchshandlungen (§ 22 BAO) und Scheinhandlungen (§ 23 BAO) verhindert werden. (UFS vom 3.9.2013, RV/0990-L/12)

Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Daher sind eindeutige Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Im vorliegenden Fall wurde der Fruchtgenussvertrag zwar schriftlich geschlossen, nicht jedoch in das Grundbuch eingetragen. Weiters wurden die Mieter nach deren übereinstimmender Aussage nur mündlich vom Vermieterwechsel verständigt. In diesem Zusammenhang sagte der Zeuge M1, er sei im Jahr 2010 informiert worden, dass der Beschwerdeführer Eigentümer der Liegenschaft sei und seinen Eltern ein Fruchtgenussrecht eingeräumt habe. M2 ist in einem Gespräch über diese beiden Vorgänge informiert worden. Daraus ergibt sich in logischer Folge, dass die Mieter nicht immer wussten, wer eigentlich ihr Vermieter ist. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers wies in der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass die Zeugin M2 am 4. März 2009 eine Mietvertragsverlängerung unterschrieben hat, in der unter Punkt I. darauf hingewiesen wurde, dass die Vertragsliegenschaft dem Beschwerdeführer übergeben worden war. Diese Feststellung hat aber nicht zur Folge, dass die Zeugenaussage von Frau M2 grundsätzlich unrichtig wäre. Sie ist lediglich unvollständig, weil sie auf die schriftliche Information nicht hinwies. Unmissverständlich gab sie jedoch

bekannt, dass sie, ebenso wie der Zeuge M1 vom Beschwerdeführer in einem Gespräch über den Eigentümerwechsel und die Einräumung des Fruchtgenussrechtes informiert wurde. Der Beschwerdeführer selbst konnte sich an diese Gespräche im Detail gar nicht mehr erinnern. Die Mieter überweisen die Miete stets auf das gleiche Konto (Familie S, Bf), sodass sich auch daraus für die Vermieter kein Indiz ergibt, an wen sie die Miete überweisen bzw. wer Vermieter ist.

Von der Fruchtgenussvereinbarung ist nur das Grundstück mit der Nummer 49/3 erfasst. Das vermietete Gebäude befindet sich auf den Grundstücksnummern 49/1, 49/3, 359/2 und 359/1. Das bedeutet, dass es auch am klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt mangelt.

Ungeachtet des – angeblich – eingeräumten Fruchtgenusses werden die Mieteinnahmen auf kein anderes Konto überwiesen. Für die Mieter ist nicht einmal klar, an wen sie die Miete überweisen (A S [sen. oder jun?], Familie S). Auch wenn die Bezeichnung der Kontoinhaber (A S sen. und C S bzw. A S jun.) gewechselt habe, sind dennoch im gesamten Zeitraum alle drei Personen zeichnungsberechtigt. Am gleichen Konto werden auch Einnahmen und Ausgaben in Zusammenhang mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft verbucht, die dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind. Der Beschwerdeführer erklärt diesen Umstand damit, dass seine Eltern beispielsweise Diesel für die Landwirtschaft bezahlen würden. Auf dem Auszug der vorgelegten Umsatzliste (Seite 1 von 3) ist ersichtlich, dass auch eine Barbehebung sowie eine Überweisung an Bf (sen. oder jun.) getätigt wurden. Dem Gericht offenbart sich ein "Familienkonto", das einem Fremdvergleich nicht standhält. Wird einem Fremden ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, werden beide beteiligten Parteien dafür sorgen, dass eine getrennte Kontengebarung vorliegt und die Kontobewegungen nachvollziehbar sind.

Die Grundsteuer für das streitgegenständliche Objekt wird dem Beschwerdeführer von der Gemeinde gemeinsam mit der Grundsteuer für die anderen Liegenschaften, deren Eigentümer er ist, vorgeschrieben. Auch hier liegt eine Vermischung der Gebarung vor, zumal der Beschwerdeführer nicht behauptet hat, die Fruchtgenussnießer würden ihm den Betrag erstatten. Es wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung angedeutet, dass eben die Eltern gelegentlich Aufwendungen für die Landwirtschaft tragen würden. Dieser Umstand unterstreicht den vermittelten Eindruck, dass keine klare Aufteilung der Kostentragung existiert - eine denk unmögliche Situation zwischen Fremden.

Das Bundesfinanzgericht gelangte daher zur Ansicht, dass der vorliegende Fruchtgenussvertrag den Anforderungen, welche die Judikatur an Verträge mit nahen Angehörigen stellt, nicht standhält und daher keine steuerliche Anerkennung findet.

Es ist nicht einmal sicher, ob der Beschwerdeführer die Einnahmen tatsächlich seinen Eltern überlassen oder selbst behoben bzw. verwendet hat. Dass die streitgegenständliche Gestaltung zum Zwecke der Minimierung der Steuerbelastung der Familie S vorgenommen worden ist, liegt jedenfalls auf der Hand, zumal sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Frau C S gar nicht steuerlich auswirken und bei Herrn

A S sen. nur 50 % der Einkünfte steueranhängig würden. Bei A S jun. sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in voller Höhe steuerwirksam. Der Beschwerde ist daher auch in Hinblick auf die §§ 21 ff BAO der Erfolg versagt.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.