



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA, vom 13. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. November 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck erließ am 12.11.2010 einen Einkommensteuerbescheid 2009, wobei die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den Betrag von € 2.661,07 erhöht wurden. Dies wurde von der Vorinstanz wie folgt begründet:

"Der Dienstbarkeitsvertrag wurde nicht anerkannt, da es diesbezüglich keinen Eintrag im Grundbuch gibt und der Vertrag einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Einkünfte der Vermietung von den Wohnungen Innsbruck, X.-Straße, Top 14a und Top 14b wurden deshalb Ihnen zugerechnet."

Gegen den angeführten Bescheid erhob der Berufungswerber (Bw.) form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift, die in den Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung mündet, bringt der Bw. begründend vor:

"Der Bw. hat aus der Vermietung der beiden Wohnungen in Innsbruck, X.-Straße (Top 14 a und 14 b) keine Erträge. Es können ihm daher solche nicht zugerechnet werden."

Aus dem angefochtenen Bescheid ist nicht ersichtlich, wie das Finanzamt Innsbruck auf den Betrag von € 8.488,09 kommt.

Dies ist aus dem Bescheid selbst und auch aus der Begründung nicht ableitbar.

Insoferne wird beantragt, die in diesem Punkt dem Bescheid fehlende Begründung nachzureichen.

Ein weiteres Vorbringen nach Vorlage der fehlenden Begründung wird ausdrücklich vorbehalten.

Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb der zwischen C. D. und seiner Ehefrau abgeschlossene Dienstbarkeitsvertrag nicht wirksam sein sollte.

Bedenkt man, dass es sich bei C. und L. D. um Ehegatten handelt, ist es nicht ungewöhnlich und hält auch jedem Fremdvergleich Stand, dass der Ehemann der Ehefrau eine Einkommensquelle ermöglicht, sei es nun durch Übertragung des Eigentums an einer Liegenschaft, sei es nun durch Einräumung eines Fruchtgenussrechtes.

Warum der vorliegende Vertrag einem Fremdvergleich nicht standhalten soll, ist nicht erkennbar. Diesbezüglich fehlt auch im angefochtenen Bescheid jegliche Begründung. Die Tatsache allein, dass der Dienstbarkeitsvertrag im Grundbuch nicht eingetragen wurde, stellt kein zielführendes Argument dar.

Dienstbarkeitsverträge gelten zwischen den Parteien bereits ab Vertragsabschluss. Die Dienstbarkeitsnehmerin bezieht die Mieteinnahmen für sich und verbraucht diese auch für sich. Warum der Dienstbarkeitsvertrag einem Fremdvergleich nicht standhalten sollte, ist daher nicht nachvollziehbar."

Das Finanzamt erließ am 20.12.2010 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, wobei die Abweisung wie folgt begründet wurde:

"Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen sind - unabhängig von deren zivilrechtlicher Gültigkeit -, dass sie Publizitätswirkung haben, dh. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Mangels Eintragung im Grundbuch und der Tatsache, dass ein solcher Vertrag unter Fremden in dieser Form nicht abgeschlossen worden wäre, waren die Einkünfte aus der Vermietung X.-Straße , Top 14a und 14b, Ihnen zuzurechnen.

Die "Zurverfügungstellung" der Einkünfte an die Gattin stellt lediglich eine Einkommensverwendung dar."

Mit Eingabe vom 5.1.2011 beantragte der Bw. fristgerecht die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht:

"Auch die in der Berufungsvorentscheidung angeführten Argumente sind nicht nachvollziehbar.

Ein Dienstbarkeitsvertrag bedarf zu seiner Rechtsgültigkeit nicht der Verbücherung. Die obligatorische Wirkung zwischen den Vertragsteilen entsteht mit Vertragsabschluss. Die Verbücherung schafft nur eine dingliche Wirkung, die auch gegenüber Dritten wirkt.

Dass die Vereinbarung auch nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, ergibt sich allein schon aus der Tatsache, dass diese schriftlich festgehalten wurde.

Vorsorglich wird nochmals eine Ablichtung des Dienstbarkeitsvertrages vom 13.4.2009 vorgelegt, aus dem sich links unten das Datum der Faxübermittlung 14.4.2009, 11:04 Uhr, ergibt. Allein schon aus der Verschriftlichung dieser Vereinbarung und der Übermittlung der Urkunde per Fax an dritte Personen ergibt sich eine Publizitätswirkung.

Der Abschluss eines derartigen Dienstbarkeitsvertrages ist auch unter Familienfremden durchaus möglich, wenn die entsprechenden Motive für den Abschluss der Vereinbarung vorhanden sind.

Von einer bloßen "Zurverfügungstellung" der Einkünfte an die Gattin kann keine Rede sein. Die Dienstbarkeitsberechtigte hat einen selbständigen Anspruch gegenüber Dritten auf Bezahlung der Mieten, wie sie auch zur Bezahlung aller mit den Wohnungen verbundenen Kosten verpflichtet ist."

Auf Vorhalt der Berufungsbehörde vom 31.10.2012 legte der Bw. mit Schreiben vom 22.11.2012 diverse ergänzende Unterlagen vor und ergänzte sein bisheriges Vorbringen, wobei auf die Details in den folgenden Ausführungen eingegangen wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum oder auf ein Miet- oder Nutzungsrecht (z.B. Fruchtgenuss) gründen. Zurechnungssubjekt der Einkünfte ist der, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Rz 142 mwN).

Für die Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht an den Fruchtgenussberechtigten ist es erforderlich, dass der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört unter anderem, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussgegenstand trägt, ihm also nur der Nettoertrag verbleibt (Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Rz 147).

Bei unentgeltlicher Fruchtgenussbestellung unter Lebenden sowie gegenüber unterhaltsberechtigten Personen (z.B. Ehegattin) ohne gleichzeitige Übereignung der dienstbaren Sache ist es zur Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten außerdem erforderlich, dass das Nutzungsrecht für eine gewisse Dauer bei einer abgesicherten Position des Berechtigten bestellt ist (Jakom/Laudacher, EStG 2012, § 2 Rz 56, S 84, Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 147).

Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Angehörigen (insbes. Ehegatten) sind - unabhängig von deren zivilrechtlicher Gültigkeit -, dass sie Publizitätswirkung haben, dh. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde der Dienstbarkeitsvertrag wohl schriftlich abgeschlossen, nicht jedoch in das Grundbuch eingetragen.

Weiters wurden laut dem eigenen Vorbringen des Bw. (Vorhaltsbeantwortung vom 22.11.2012) die Mieter nur mündlich vom Vermieterwechsel verständigt.

Weiters wurden die Mietzahlungen (nach der Fruchtgenusseinräumung) auf ein gemeinsames Konto des Bw. und seiner Ehegattin eingezahlt.

Zudem ist der Bw. laut seinem eigenen Vorbringen auch nach der Fruchtgenusseinräumung bei der Hausverwaltung weiterhin als Ansprechpartner aufgetreten.

Diese Umstände sprechen nach Auffassung der Berufungsbehörde gegen die ausreichende Publizität der streitgegenständlichen Vereinbarung. An diesem Befund vermag auch die einmalige Übermittlung des Vertrages per FAX nichts zu ändern.

Laut dem vom Bw. vorgelegten Dienstbarkeitsvertrag vom 13.4.2009 (Einräumung eines sog. Nettofruchtgenusses) wurde die Vereinbarung "vorerst auf die Dauer von fünf Jahren" abgeschlossen. Hiezu ist festzuhalten, dass die Zurechnung von Vermietungseinkünften an Fruchtgenussberechtigte nur rechtlich zulässig ist, wenn der Fruchtgenuss für eine ausreichende Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt ist. Ein Zeitraum von "vorerst" fünf Jahren kann nach Auffassung der Berufungsbehörde keinesfalls als ausreichend angesehen werden.

Im Übrigen wäre nach Auffassung der Berufungsbehörde eine derartige Dienstbarkeitseinräumungsvereinbarung unter Fremden niemals abgeschlossen worden.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass der streitgegenständliche Fruchtgenusseinräumungsvertrag – unabhängig von seiner zivilrechtlichen Gültigkeit – steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die streitgegenständlichen Einkünfte im Jahr 2010 von der Vorinstanz der Ehegattin des Bw. zugerechnet worden seien (Bescheid vom 18.5.2011 zu StNr. 81- XXX/ZZZZ), ist festzuhalten, dass die steuerliche Behandlung der Einkünfte durch das Finanzamt in einem anderen Einkommensteuerverfahren (Verfahren betreffend die Ehegattin des Bw.) für das gegenständliche Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat in keiner Weise präjudiziell ist. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass das vom Bw. ins Treffen geführte Verfahren nicht das Jahr 2009, sondern ein Folgejahr betrifft.

Hinsichtlich der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wird abschließend bemerkt, dass die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Bw. mit Vorhalt vom 31.10.2012 vorgehalten wurde, wobei vom Bw. gegen die Berechnungen der Vorinstanz keine Einwendungen erhoben wurde.

Der Berufung muss daher ein Erfolg versagt bleiben.

Innsbruck, am 5. Dezember 2012