



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. Martina Bw, vom 16. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA. FAA FAAA vom 23. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2002, 2003, 2006 und Einkommensteuervorauszahlungen 2009 und Folgejahre entschieden:

Einkommensteuer 2002:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Einkommensteuer 2003 und 2006:

Der Berufung wird stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen:

2003:

15.218,28 €: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

- 132 €: Pauschbetrag für Werbungskosten

15.086,28 €: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

15.086,28 €: Gesamtbetrag der Einkünfte

-730 €: Sonderausgaben (Personenversicherungen)

-58,95 €: Kirchenbeitrag

-2.874,61 €: Außergewöhnliche Belastung vor Abzug des Selbstbehaltens

+1.180,52 €: Selbstbehalt

12.603,24 €: Einkommen

2.415,60 €: Steuer vor Abzug der Absetzbeträge

-848,14 €: Allgemeiner Steuerabsetzbetrag

-291 €: Verkehrsabsetzbetrag

-54 €: Arbeitnehmerabsetzbetrag

1.222,46 €: Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

116,83 €: Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6 %

1.339,29 €: Einkommensteuer

-2.129,36 €: Anrechenbare Lohnsteuer

-790,07 €: Festgesetzte Einkommensteuergutschrift

2006:

22.284,08 € Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

-132 € Werbungskosten

22.152,08 € Gesamtbetrag der Einkünfte

-1.095 € Sonderausgaben (Personenversicherungen, Wohnraumschaffung)

-100 € Sonderausgaben (Kirchenbeitrag)

-2.196,24 € außergewöhnliche Belastung (§ 34 Abs 4 EStG 1988)

+1.637,87 € Selbstbehalt

-1.320 € Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern

19.078,71 € Einkommen

3.480,17 € Einkommensteuer $(19.078,71 \text{ €} - 10.000 \text{ €}) \times 5.750 / 15.000$

-291 € Verkehrsabsetzbetrag

-54 € Arbeitnehmerabsetzbetrag

3.135,17 € Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

188,46 € Steuer für sonstige Bezüge

3.323,63 € Einkommensteuer

-4.478,71 € angerechnete Lohnsteuer

-1.155,08 € Einkommensteuergutschrift

Einkommensteuervorauszahlungen 2009 und Folgejahre:

Der Berufung wird stattgegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Entscheidungsgründe:

Die Berufungswerberin (Bw.), erzielte im Jahr 1998 folgende Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Mitarbeiterin ihres Gatten S 108.000.-, sowie Einkünfte aus Vermietung ihrer Eigentumswohnung an den Mieter, Herrn Dr. Vorname5 Mieter S 161.718.-.

Im Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999 räumte die Bw. ihren drei Kindern bis zu deren Volljährigkeit unentgeltlich das Fruchtgenussrecht an ihrer vermieteten Eigentumswohnung ein (Dauerbeleg im Akte des Finanzamtes betreffend die Fruchtnießer FA1 FA10).

Seit ihrer Einkommensteuererklärung 1999 erklärte die Bw. keine Einkünfte aus Vermietung mehr. Seit ihrer Umsatzsteuererklärung 1999 erklärte die Bw. keine Umsätze mehr.

Für die Jahre 1999-2001 hat das Finanzamt die Einkünfte aus der Vermietung dieser Einkunftsquelle der Bw. zugerechnet. Diese Entscheidung ist nicht mehr bekämpfbar.

Mit Einkommensteuererklärung für 2002 vom 8. 1. 2004 erklärte die Bw. nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Dasselbe erklärte die Bw. in ihren Einkommensteuererklärungen 2003 und 2006.

Für das Jahr 2006 erging zunächst ein antragsgemäßer Einkommensteuerbescheid vom 4.2.2008. Dieser Bescheid wurde mit Bescheid vom 23.9.2008 gem. § 299 BAO aufgehoben (Berufung dagegen zurückgenommen laut HA 2006, Schriftsatz 15.12.2008).

In den bekämpften Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 vom 23. 9. 2008 wurden die Einkünfte aus der Vermietung des Objektes der Bw. zugerechnet.

In den Einkommensteuerbescheiden 2004 vom 17. 7.2006 und 2005 vom 1. Juni 2007 wurden die Einkünfte aus der Vermietung dieses Objektes nicht der Bw. zugerechnet.

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2006 vom 23.9.2008 wurden diese Einkünfte wiederum der Bw. zugerechnet.

Die Einkommensteuerbescheide vom 23.9.2008 enthalten insbesondere folgende Begründung (Verf 67 vom 26.9.2008):

- Disposition über die Einkunftsquelle: Es könne damit gerechnet werden, dass der Mietvertrag nicht vorzeitig gekündigt werde und dass die Fruchtnießer in absehbarer Zeit nicht in die Lage versetzt seien, sich einen Nachmieter zu suchen. Die Erschließung neuer Einnahmen im Zusammenhang mit dem Mietobjekt sei auf Grund der tatsächlichen Umstände nicht denkbar.
- Ein Ausfall der Mieteinnahmen auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten des Mieters sei unwahrscheinlich; dies verringere das wirtschaftliche Risiko der Fruchtnießer weiter.
- Investitionen in den Mietgegenstand durch die Fruchtnießer seien auf Grund der tatsächlichen Umstände nicht denkbar.**

Eine Disposition über die Einkunftsquelle sei demnach stark eingeschränkt und offenbar auch nicht gewollt. Die Fruchtnießer hätten keine Möglichkeit, auf die Einkünftezielung Einfluss zu nehmen.

- Werbungskosten: Laut Fruchtgenussvertrag haften an der Sache keine weiteren Lasten als die laufenden Betriebskosten. Diese seien ein Durchlaufposten, da sie vom Mieter in voller Höhe ersetzt werden.

Berufung vom 16.10.2008:

Alle Aufwendungen seien vom Konto der Kinder bezahlt worden. Es hätten im Zeitraum 2002 - 2007 zahlreiche Investitionen stattgefunden, die Sondervorschreibungen von Seiten des Hausverwaltungsvereines ausgelöst hätten, die nicht in den Betriebskostenzahlungen gedeckt gewesen seien.

In den Jahren 2002 und 2003 seien folgende Aufwendungen angefallen:

- Reparaturen 2002 (insbesondere betreffend Feuertüren, Fassade und Glasfassade, vgl. §§ 3 und 4, 10 und 11 der Berufung).

(Der Anteil der Fruchtnießer von 0,888 % sei durch Zuweisung zum Reparaturfonds mehr als gedeckt gewesen).

-
- Investitionen 2003 betreffend Brandmeldeanlage, Überdruckanlage und Zubehör (vgl. auch Aufstellung "diverse Reparaturen netto zuzüglich 10% und 20% für 2003" bei Beilage ./4 der Berufung; vgl. Berufung S. 3 und 4, 10 und 11)

Ferner habe es im Jahr 2004 folgende Instandhaltungen gegeben:

- insbesondere betreffend Balkone, ferner allgemeine Reparaturaufwendungen (vgl. Berufung S. 3, 4, 10 und 11)

Von diesen Aufwendungen hätten die Fruchtnießer 0,888 % der Kosten getragen .

Die Kosten der Jahre 2003 und 2004 hätten die laufenden Instandhaltungsrücklagen überschritten, weshalb die Fruchtnießer eine Nachzahlung geleistet hätten.

Die Fruchtnießer hätten Erlösschmälerungen im Rahmen der Grenzen der §§ 512 und 513 ABGB in Kauf genommen. Der Fruchtgenuss sei definiert durch den Fruchtbezug und nicht durch Substanzverwertung. Die Tragung eines Risikos durch die Fruchtnießer reiche von 0-100 % der Nettoerlöse (S. 10, 11 der Berufung).

Laut Beilagen zur Berufung ./19 hätten die Betriebskostenvorschreibungen, die der Mieter bezahlt habe betragen:

- 2006 3.247,80 €

-2005 3.247,80 €

- 2004 3.139,47 €

- 2003 3.139,47 €

- 2002 3.139,47 €;

Summe: 15.914,01 €

Die Betriebskosten, mit welchen die Fruchtnießer in diesen Jahren durch die Hausverwaltung belastet worden seien hätten betragen:

-2006 3.588,08 €

-2005 3.488,24 €

-2004 3.096,10 €

-2003 2.896,12 €

-2002 2.890,57 €

Summe: 15.959,11 €)

Soweit das wesentliche Vorbringen der Berufung.

Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht (Verf 46) vom 12. 12.2008:

Im Bereich der Vermögensverwaltung seien die Gestaltungsmöglichkeiten des Fruchtnießers so gering, das ihnen keine wirtschaftliche Relevanz zukommen könne. Wenn der Fruchtnießer kein Verlustrisiko trage, seien die Einkünfte nicht dem Fruchtnießer, sondern dem Eigentümer zuzurechnen, der die eigentliche Leistung erbringe und auch das Risiko trage (Doralt, EStG, § 2 TZ 147).

Ein Verlustrisiko bestehe nicht.

Die dem Mieter weiter verrechneten Betriebskosten hätten im Zeitraum 1999-2006 25.332,41 € betragen. Die als Werbungskosten geltend gemachten Betriebskosten hätten im selben Zeitraum insgesamt 24.651,81 € betragen. Eine Schmälerung der Nettoeinnahmen durch nicht weiter verrechnete Betriebskosten habe lediglich in den Jahren 2005 und 2006 in einem unwesentlichen Ausmaß stattgefunden. Die Einkünfte hätten von 1999-2006 zwischen 13.000,81 € (1999) und 14.045,27 € (2003) betragen. Ein Risiko der Schmälerung von Nettoeinnahmen bis hin zum völligen Ertragsverlust sei nur theoretischer Natur.

Dieser Fall sei vergleichbar mit der unentgeltlichen Bestellung des Fruchtgenussrechtes an einem bereits angelegten Kapital, bei welcher die Einkünfte nach herrschender Meinung grundsätzlich weiterhin dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen seien, obwohl die Erträge idR weniger gleichmäßig zuflössen als die Mieteinkünfte.

Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 30.6.2006:

Der Vertreter des Finanzamtes (AV) verneinte das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses.

Das Risiko der Fruchtnießer reiche von 0 – 100 % der Nettoerlöse. Ein Verlust sei nicht möglich (S. 5 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung).

Ferner liege auch keine unternehmerische Betätigung vor. Im Bereich der Vermögensverwaltung seien die Gestaltungsmöglichkeiten des Fruchtnießers generell gering. Die Fruchtnießer seien in ein bestehendes Mietverhältnis eingetreten. Es habe bis jetzt keinen Mieterwechsel gegeben. Die Fruchtnießer hätten sich noch nicht auf die Suche nach einem Mieter machen müssen, daher sei eine unternehmerische Betätigung nicht gegeben (S. 3). Das Risiko eines Mietausfalles oder eines Mieterwechsels sei sehr gering (S. 4). Der Fruchtnießer trage kein Verlustrisiko (S. 3).

Die Einkünfte flössen gleichmäßig zu (S. 6).

Die vertragliche Gestaltung der Fruchtgenusseinräumung sei ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (S. 10).

In der mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter der Bw (BwV) Dr. JR vor:

Zur unternehmerischen Tätigkeit: Es sei jährlich die Entscheidung zur Aufrechterhaltung des Mietvertrages getroffen worden (S. 2). Auf die Mietzinshöhe sei jährlich Einfluss genommen worden, indem die Indexberechnung jährlich durchgeführt worden sei . Die Betriebskostenvorschreibungen der Hausverwaltung seien jährlich geprüft worden, belegmäßig eingesehen und dem Mieter weiterverrechnet worden. **Die Fruchtgenussberechtigten nähmen jährlich an Hausversammlungen teil** und hätten dort ihr Stimmrecht ausgeübt. Dadurch hätten die Fruchtgenussberechtigten indirekt über die Höhe der Betriebskosten abgestimmt, sie hätten Instandhaltungen entweder befürwortet oder abgelehnt. Die Zahlungseingänge des Mieters seien geprüft worden, eine beabsichtigte Kündigung des Mieters sei verhindert worden (S. 2).

Zum unternehmerischen Risiko: Ein Ausfall der Mieteinnahmen sei jederzeit auch bei einem Mieter mit guter Bonität möglich. Die Möglichkeit eines Sitzwechsels des Mieters sei jederzeit gegeben (S. 2). Die Beendigung der beruflichen Tätigkeit des Mieters oder dessen Erkrankung sei jederzeit möglich, ebenso der Eintritt einer Insolvenz oder die Entziehung der Berufsbefugnis. Bei gänzlichem Mietausfall würde zumindest in Höhe der Betriebskosten ein Verlust entstehen.

Dass der tatsächliche Ablauf des Mietverhältnisses bis jetzt sehr erfreulich verlaufen sei, ändere nichts am Vorhandensein eines unternehmerischen Risikos (S. 4). Die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes sei nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Einräumung zu beurteilen. Ein nachträglich tatsächlich eingetretener günstiger Verlauf bedeute nicht das Nichtvorhandensein eines Risikos (S.6).

Ferner sei auch das Risiko der Deflation zu beachten angesichts der Krise auf den Finanzmärkten.

Ferner bestehe das Risiko eines Unbrauchbarwerdens des Mietobjektes.

Der Vergleich mit veranlagtem Kapital sei sehr weit hergeholt. Darüber hinaus gebe es auch bei veranlagtem Kapital durchaus Fälle, in denen eine Anerkennung eines Fruchtgenussrechtes stattzufinden habe, z.B. bei Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an Dividenden bei gleichzeitiger Einräumung des Stimmrechtes.

Die Motivation für die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes habe keinen Einfluss auf die steuerliche Anerkennung des Fruchtgenussrechtes.

Die ursprünglich in Aussicht genommene Zeitdauer für dieses Fruchtgenussrecht sei durchaus ausreichend.

Zum behaupteten Missbrauch: Es liege keine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung vor. Der VwGH habe die Einräumung von Fruchtgenussrechten zur Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht anerkannt (S. 10).

Die Bw. erläuterte die Situation, die fast zur Kündigung des Mietverhältnisses durch den Mieter geführt hätte (S. 2).

Zum behaupteten Missbrauch sagte sie: Sie habe ihren Unterhalt im Wege der Überlassung dieser Einkunftsquelle geleistet. Sie habe nicht gewollt, dass ihre Kinder zu Bittstellern werden und deswegen habe sie ihnen eine Einkunftsquelle zur Verfügung gestellt.

Der Zeuge, Gatte der Bw. und Vater der Fruchtnießer erläuterte, dass er durch Zur-Verfügung-Stellen eines weiteren Raumes für EDV-Geräte die Kündigung des Mieters abwenden habe können. Der Mieter habe wahrscheinlich im Zeitraum 2004 oder 2005 die Absicht einer Kündigung geäußert (S. 3).

Die Überschussermittlungen der Fruchtnießer enthielten irrtümlich keine Ausgaben im Zusammenhang mit den Renovierungs- und Sanierungsarbeiten (S. 4). Daher seien die tatsächlich erzielten Einkünfte nicht konstant.

Es sei nicht möglich gewesen, die Reparaturkosten an den Mieter weiter zu verrechnen. Diese Kosten hätten die Fruchtnießer getragen und nicht die Bw. Dies gelte auch, soweit der Zeuge heute noch wisse, für die Zuweisungen für den Reparaturfonds. Reparaturkosten könne er dem Mieter nicht weiter verrechnen. Daher seien die Kosten der Brandmeldeanlage, der Balkonsanierung, der Feuertüren, der Fassadenreparatur nicht an den Mieter weiter verrechnet worden. Es handle sich dabei um Instandhaltungsaufwand gem. § 512 ABGB (S. 5).

Im Zusammenhang mit geplanten Sanierungen sei vorher eine Ausschreibung durch den Hausverwaltungsverein ergangen, wahrscheinlich immer an die Verwaltungsgemeinschaft Kinder Bw (S. 6). Er habe diese Mitteilungen immer geprüft. Wahrscheinlich habe er zumindest ein Mal in einem solchen Fall eine zustimmende Äußerung abgegeben. Er habe immer rückgefragt und geprüft, welche Teile des Hauses von den beabsichtigten Sanierungen erfasst seien und ob die Bestbieter den Auftrag zur Sanierung erhalten werden. Dabei habe er immer die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit des beabsichtigten Vorgehens der Hausverwaltung erkannt (S. 6 und 7). Im Vordergrund der Tätigkeit des Zeugen sei das Bestreben gestanden, die Bausubstanz des Mietobjektes zu erhalten (S. 9). Alle Sondervorschreibungen seien vom

Konto der Fruchtnießer beglichen worden. Dies seien die einzigen Kosten, die der Mieter nicht ersetzt habe (S. 9).

Der Zeuge kümmere sich um die Verwaltung der Bankunterlagen (S. 8), bringe die steuerlichen Erklärungen ein, achte darauf, dass die Fruchtnießer mit dem Geld aus dieser Einkunftsquelle versorgt werden. Er habe ferner die Entscheidung getroffen, das gegenständliche Mietverhältnis mit einem unproblematischen Mieter aufrecht zu belassen, anstatt nach einem zahlungskräftigeren Mieter zu suchen (S. 9).

Er habe wahrscheinlich nie an Hausversammlungen teilgenommen, die Bw. auch nicht (S. 6).

Das Fruchtgenussrecht sei nicht unentgeltlich eingeräumt worden. Es sei zur Erfüllung der Unterhaltspflicht eingeräumt worden.

Ein Verlust oder eine Verschlechterung des vermieteten Objektes würde sich auf die Gewinnsituation auswirken.

Der Hausverwaltungsverein habe sich in Bezug auf die Sonderaufwendungen offensichtlich an die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer gewandt, aber sämtliche Post dem Zeugen zugestellt, nicht der Bw (S. 7).

Der Mietvertrag mit dem Mieter sei nicht schriftlich abgeschlossen worden und existiere seit 1991. Im langjährigen Durchschnitt habe der Mieter die reinen Betriebskosten (darunter auch die Aufwendungen für Feuertüren, Fassadenreparatur und Glasfassadenerneuerung 2002, S. 10) praktisch zu 100% refundiert, nicht aber die Sondervorschreibungen.

Kommunikationsbedarf mit dem Mieter habe sich ergeben, wenn es Sanierungsarbeiten gegeben habe. Diesfalls habe er diese dem Mieter angezeigt, damit dieser die Wohnung im notwendigen Ausmaß für diese Arbeiten freimachte. Zudem habe der Zeuge den Mieter im Zeitraum 2004 oder 2005 zum Verbleib in den gemieteten Räumen überreden können (S. 8).

Der Zeuge legte auch das Konto der Fruchtnießer für 2006 vor.

Zum behaupteten Missbrauch legte der Zeuge dar, (S. 10), dass die Unterhaltsleistung die Ursache für den Fruchtgenussvertrag gewesen sei.

Der Referent forderte den Zeugen auf, die von ihm erwähnte Zustimmung zu einem Sanierungsvorhaben binnen 14 Tagen nachzureichen (S. 6 Niederschrift mündliche Verhandlung).

In ihrem Schreiben vom 7.7.2010 teilte der Vater der Fruchtnießer mit:

Die Einladungen zu den Hausversammlungen seien an die Mitglieder der Eigentümergemeinschaft ergangen.

Es werde eine Mitteilung der Hausverwaltung vom 8.6.2004 vorgelegt. Diese sei an die Verwaltungsgemeinschaft der mj. Fruchtnießer gerichtet. Diese Mitteilung enthalte, wie dem vorsorglich im Original vorgelegten Schreiben zu entnehmen sei, die Einladung in die Eigentümersammlung (siehe insoweit unten Punkt 2).

Der Vater der Fruchtnießer habe keinen Beleg einer schriftlichen Zustimmung zu Sanierungsaufwendungen. Dieser könne nicht ausschließen, dass das mündlich erfolgt sei, jedenfalls erinnere er sich an diesbezüglichen Kontakt seinerseits mit der Hausverwaltung.

Das Schreiben vom 28.7.2003 sei an die Mitbesitzer des Gebäudes gerichtet. Im rechtlichen Sinn seien wohl auch die Fruchtnießer Besitzer. Daher habe für den Vater kein Anstand bestanden, diese Abrechnung für die Fruchtnießer zu akzeptieren und der Zahlungsvorschreibung dieses Berichtes zu entsprechen.

Folgende Unterlagen waren diesem Schreiben beigelegt:

- Betriebskostenvorschreibung vom 8.6.2004 an die Verwaltungsgemeinschaft der Fruchtnießer
- Schreiben vom 8.6.2004 mit Protokoll der Eigentümersammlung vom 24.5.2004 (Datum des Protokolles: 26.5.2004)

Diesem Protokoll der Eigentümersammlung ist zu entnehmen, dass die Eigentümersammlung insbesondere Beschlüsse über folgende Themen gefasst habe: Erhöhung der Betriebskostenakonti, Art und Umfang von Sanierungsarbeiten, Aufteilung der Kosten der Sanierungsarbeiten auf die Wohnungseigentümer, Bestellung und Entlohnung des Hausverwalters, Ausmalen von Stiegenhäusern;

- Schreiben vom 28.7.2003 betreffend Sondervorauszahlung wegen der Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage samt Zahlungsbeleg (1.229,53 €)
- Schreiben vom 23.8.2004 betreffend eine Sondervorschreibung
- Betriebskostenvorschreibung an die Verwaltungsgemeinschaft der Fruchtnießer vom 1.1.2005

Mit Schreiben vom 10.2.2011 teilte der Vater der Fruchtnießer mit, er habe als Vertreter der für die Wohnung erhaltungspflichtigen Kinder in diversen telefonischen Kontakten mit der Hausverwaltung Sanierungsmaßnahmen hinterfragt und dann auch zugestimmt.

Am 3.3.2011 gab der Zeuge bekannt:

Er selbst habe bisher die Entscheidungen getroffen, die von Bedeutung für die gegenständliche Einkunftsquelle seien. Er habe nie ernsthaft in Erwägung gezogen, das Mietverhältnis im Namen der Fruchtnießer zu beenden. Es habe auch nie einen Kündigungsgrund i.S. des MRG zu Gunsten der Fruchtnießer gegeben.

Er habe bei folgenden Sanierungsaufwendungen eine zustimmende Äußerung abgegeben: Liftsanierung, Sanierung der Balkonbetonplatten, Fassadensanierung.

Es habe keine Notwendigkeit bestanden, bekannt zu geben, dass er bei seinen Rückfragen bei der Hausverwaltung im Namen seiner Kinder rückgefragt habe.

Auf Vorhalt, dass nach dem Wohnungseigentumsgesetz die Miteigentümer (damit waren die Wohnungseigentümer gemeint) das Recht auf Zustimmung zu Sanierungsmaßnahmen gehabt haben, brachte der Zeuge vor: Auf Grund des Fruchtgenussverhältnisses treffe die Fruchtnießer die Pflicht, das Fruchtgenussobjekt zu erhalten, daher müsse eine Brücke geschlagen werden zwischen der Rechtsposition der Bw. als Wohnungseigentümerin und den Pflichten der Fruchtnießer aus dem Fruchtgenussverhältnis. Die Fruchtnießer hätten die Entscheidung zu treffen gehabt, ob die von der Hausverwaltung vorgeschlagenen Sanierungsmaßnahmen notwendig gewesen seien. Konsequenterweise sei es erforderlich gewesen, dass die Bw. als Wohnungseigentümerin gegenüber der Hausverwaltung keine widersprechende Erklärung abgegeben habe. Es habe zwischen dem Zeugen und der Bw. Einigkeit darüber bestanden, dass er im Namen der Fruchtnießer die erforderlichen Entscheidungen treffe und die notwendigen Kontrollen durchführe und sie keine diesen Entscheidungen widersprechende Erklärungen abgebe.

In ihrem Schreiben vom 15.3.2011 zog die Bw. den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Mit Schreiben des Referenten vom 4.5.2011 an den Vater der Fruchtnießer wurde dieser insbesondere um nähere Auskünfte zur Errichtung der Brandmeldeanlage 2003 ersucht.

Im Schreiben des Zeugen vom 11.5.2011 gab dieser insbesondere bekannt, die Brandmeldeanlage sei im Zeitraum 2003 fertig installiert worden. Es habe sich um eine erstmalige Installation einer neuen Anlage gehandelt.

Mit Schreiben des UFS vom 26. Mai 2011 wurde der Bw. und dem Finanzamt der Sachverhalt vorgehalten.

Mit Schreiben vom 14.6.2011 brachte das Finanzamt vor: Nach Ansicht des UFS hätten die Fruchtnießer trotz mangelnder zivilrechtlicher Verpflichtung insbesondere die Kosten der Brandmeldeanlage getragen. Daher hätten sich die Einkünfte der Fruchtnießer unnötigerweise

verringert, ohne dass diese Entscheidung den geringsten Einfluss auf die Einnahmensituation oder das Geschick der Einkunftsquelle gehabt hätte. Hätten die Fruchtnießer die Investitionskosten nicht getragen, dann hätte die Bw. diese Kosten tragen müssen. Dies hätte an der Tatsache der Investition nichts geändert. Die Investition wäre unabhängig davon, wer im Innenverhältnis zwischen Fruchtnießer und Fruchtgenussbesteller die Kosten getragen hätte, jedenfalls durchgeführt worden, da sie von der Miteigentümersversammlung beschlossen worden sei.

Die freiwillige Übernahme der Investitionskosten sei zu Gunsten der Mutter, der Bw., erfolgt und sei familiär veranlasst gewesen. Wären die Fruchtnießer die Zurechnungssubjekte der Einkunftsquelle, müssten die freiwillig für die Mutter übernommenen Aufwendungen bei der Einkünfteermittlung als fremdüblich ausgeschieden werden. Die freiwillige und einem Fremdvergleich nicht standhaltende Übernahme von Investitionskosten für einen Angehörigen könne nicht als unternehmerische Entscheidung gewertet werden.

Die Übernahme von Kosten für Investitionen, welche über die Maßnahmen gem. §§ 512 und 513 ABGB hinausgehen, hätte einer pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung bedurft und sei mangels einer solchen unwirksam.

Die angebliche Verhinderung der Kündigung des Mieters 2004 oder 2005 werde bestritten.

Soweit das Schreiben des Finanzamtes vom 14.6.2011.

Mit Schreiben vom 29.6.2011 brachte der Vertreter der Bw. in Bezug auf Sanierungsarbeiten vor: Es seien mit dem Mieter Termine abgestimmt worden, Arbeitsflächen freigemacht und erforderliche Vorbereitungen für einen reibungslosen Arbeitsablauf getroffen worden. Diese Tätigkeiten seien von den Fruchtnießern, vertreten durch deren Vater, durchgeführt worden. Die Bw. habe keine Bereitschaft gehabt, Aufwendungen zu tragen, solange diese in den Einkünften gedeckt gewesen seien.

Durch die Tragung der Kosten der Brandmeldeanlage hätten die Fruchtnießer eine wesentliche unternehmerische Entscheidung getroffen. Es sei dies eine vernünftige wirtschaftliche Maßnahme gewesen, die auch unter familienfremden Parteien so getroffen worden wäre.

Mit Schreiben vom 4.7.2011 brachte der Vertreter der Bw. vor: Betreffend die Übernahme der strittigen Investitionskosten: Diese Entscheidung sei ausschließlich im Interesse der Stabilisierung des Mietverhältnisses getroffen worden und sei auf die Erhaltung der Einkunftsquelle gerichtet gewesen.

Mit Schreiben des Referenten vom 27.7.2011 wurde der Vater der Fruchtnießer wie folgt befragt und zur Vorlage einer Urkunde aufgefordert:

"Welche Schulausbildung genossen Ihre Kinder im Jahr 2003?

Hatten Sie und Ihre Gattin im Jahr 2003 die Absicht, ihren Kindern nach Abschluss der Schulausbildung eine weitere Ausbildung zu ermöglichen? Welche?

Wann wurde die Vereinbarung geschlossen, durch die der Fruchtgenuss über den Zeitpunkt der Volljährigkeit verlängert wurde? Bitte legen Sie diese Vereinbarung vor".

Mit Schreiben vom 27.7.2011 teilte der Vater der Fruchtnießer mit :

Im Jahr 2003 hätten alle Fruchtnießer das Gymnasium besucht. Für alle Fruchtnießer habe immer fest gestanden, dass sie ein Hochschulstudium ergreifen werden. Vorname1 Bw habe im Jahr 2011 das Jusstudium und im Jahr 2010 das Studium der Klarinette abgeschlossen und werde im Jahr 2012 für ein Jahr nach England gehen. Vorname2 Bw habe bisher 4 Semester technische Physik, Vorname3 Bw vier Semester Jus studiert.

Als Beilage des Schreibens vom 27.7.2011 legte der Vater der Fruchtnießer die Unterhaltsvertragserneuerung vom 24.9.2009 und 22.10.2009 vor. Diese wurde zwischen der Bw. und ihren Kindern abgeschlossen.

Mit Schreiben des Referenten vom 12.8.2011 an das Finanzamt brachte der Referent zum Ausdruck, dass seiner Ansicht nach die Tragung der Kosten der Brandmeldeanlage durch die Fruchtnießer einem eingeschränkten Fremdvergleich standalte. Ein Fruchtnießer, der ein Fruchtgenussrecht an einer Einkunftsquelle erhalten habe, weil er wie die Kinder der Bw. einen Unterhaltsanspruch gegen den Fruchtgenussbesteller habe, sei vom Fruchtgenussbesteller abhängig. Daher werde er bereit sein, bei der Durchsetzung seiner Rechte auch Billigkeitserwägungen zu beachten, um das gute Einvernehmen mit dem Fruchtgenussbesteller nicht zu gefährden. Es erscheine sachgerecht, dass derjenige, der alle Erträge aus der Einkunftsquelle vereinnahme, auch alle Aufwendungen trage. Daher hätte jeder andere Fruchtnießer, der sich in einer vergleichbaren Situation wie die Kinder der Bw. befunden hätte, vernünftigerweise auf die Idee kommen können, diese Kosten zu tragen, um den Fruchtgenussbesteller nicht zu verärgern.

Abgesehen von diesen Erwägungen zum Fremdvergleich brachte der Referent zum Ausdruck, dass die Fruchtnießer die Kosten der Brandmeldeanlage aus einem anderen Grund getragen hätten: Sie seien der irrgen Meinung gewesen, hiezu ohnedies zivilrechtlich verpflichtet gewesen zu sein.

Mit Schreiben vom 1.9.2011 replizierte das Finanzamt:

Der UFS gehe davon aus, dass die Fruchtnießer der Meinung gewesen seien, sie seien zur Tragung der Kosten der Brandmeldeanlage ohnehin verpflichtet. Damit sei aber den Ausführungen, dass die Fruchtnießer die Kosten nur getragen hätten, um die Fruchtgenussbestellerin nicht zu verärgern, der Boden entzogen.

Die Ausführungen des UFS betreffend Aufrechterhaltung des guten persönlichen Verhältnisses seien konstruiert, da die Fruchtnießer und die Fruchtgenussbestellerin von ein- und derselben Person vertreten werden. Das Auftreten des Vaters der Fruchtnießer als Vertreter der Fruchtnießer und als Vertreter der Fruchtgenussbestellerin mache es in Wirklichkeit unmöglich, die einzelnen von ihm im Zusammenhang mit der Wohnung getroffenen Entscheidungen unzweifelhaft den Fruchtnießern zuzurechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:
1.) Feststellungen:

Die Berufungswerberin (Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 30.1.1991 einen 888/100.000 Anteil an der Liegenschaft EZ EZ (heute "EEZ") KG Stadt Code. Distrikt KGNr mit welchem Wohnungseigentum an der Wohnung W A 73 verbunden war. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein mehrstöckiges Gebäude mit mehreren Eigentumswohnungen. Eine von diesen Eigentumswohnungen ist die Wohnung A 73

(Grundbuchsatzung EZ EEZ , insbesondere S. 12, 25).

Das Gebäude wurde nach dem 8. 5. 1945 mit Hilfe öffentlicher Mittel neu errichtet (Gedenktafel im Bereich des Hauseinganges).

Seit 1991 vermietete sie diese Wohneinheit an einen Rechtsanwalt (Dr. Mieter), der darin seine Kanzlei betreibt. Der Mietvertrag wurde mündlich abgeschlossen. Eine Befristung wurde nicht vereinbart. Es wurde bei der Vereinbarung des mündlichen Vertrages darüber gesprochen, dass das Objekt im Wohnungseigentum steht. Es wurde in diesem mündlichen Vertrag vereinbart, dass das Mietobjekt für Kanzleizwecke des Mieters vermietet wird. Ebenso wurde die Höhe des Mietzinses und die Valorisierung nach dem Verbraucherpreisindex 1986 (Ausgangswert Oktober 1990) vereinbart (Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 7; Schreiben des Mieters vom 7.1.1999 an das Bezirksgericht Stadt2, Bestätigung vom 7.1.1999, unterfertigt vom Mieter, der Bw. und den Fruchtnießern, vertreten durch deren Vater).

Zwischen 1991 und 1998 erzielte die Bw. Einkünfte aus Vermietung dieser Eigentumswohnung, die sie auch versteuerte. Diese Immobilie ist immer noch seit damals an denselben Mieter vermietet. Die Bw. ist mit Herrn Dr. Vorname4 Bw , Rechtsanwalt in Stadt , verheiratet und hat mit diesem drei Kinder: Vorname1 Bw , geboren Datum1 , Vorname2 Bw , geboren Datum2 und Vorname3 Bw , geboren, Datum3

1999 schloss die Bw. mit ihren Kindern einen Unterhaltsvertrag mit folgendem wesentlichen Inhalt: *Zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht ab 1.1.1999 räumte die Bw. ihren Kindern gemeinschaftlich zur ungeteilten Hand an den 888/100.000 Anteilen an der Liegenschaft EZ EZ , mit welchen Wohnungseigentum an der Wohnung WA 73 verbunden war, das gesetzliche Fruchtgenussrecht ein. Die Einräumung des Rechtes erfolgte laut Unterhaltsvertrag mit Wirkung bis zur Volljährigkeit der Kinder zur ungeteilten Hand, wurde aber mittlerweile bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit der Kinder, mindestens aber bis zum 31.12.2013 vertraglich verlängert. Der Umfang des Fruchtgenussrechts richtet sich nach den §§ 509-520 AbGB. Im Vertrag wurde festgehalten, dass an der Sache keine weiteren Lasten haften als jene der Leistung der laufenden Betriebskosten, die durch die Mietzinseinnahmen durch die Vermietung an Herrn Dr. Mieter vollständig gedeckt seien. Dieses Fruchtgenussrecht ist auch im Lastenblatt des Grundbuchs zur EZ EEZ eingetragen. Dieser Unterhaltsvertrag wurde auch pflegschaftsgerichtlich genehmigt. Im Gegenzug für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hatten die Fruchtnießer keine Zahlungen an die Bw. zu leisten.*

(Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999 im Akt des Finanzamtes betreffend die Fruchtnießer, Grundbuchsauszug EZ EEZ , S. 12 und 25; Beschluss des BG Stadt2 vom 28.1.1999, **1 P GZ d** = Berufung S. 7; Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 5; Unterhaltsvertragserneuerung vom 24.9. und 22.10.2009).

Die Unterhaltsvertragserneuerungsvereinbarung vom 24.9. und 22.10.2009 lautet im Wesentlichen:

*Die Gewährung des Fruchtgenussrechtes mit Vertrag vom 15. 1.1999 erfolgte bis zur Volljährigkeit **aller Kinder**. Da Vorname3 Bw im Juli 2009 volljährig geworden ist, erneuert die Kindesmutter die Unterhaltsvereinbarung wie folgt:*

Weiterhin leistet die Kindesmutter ihren gesetzlich geschuldeten Unterhalt wegen außerhäuslicher Berufstätigkeit dadurch in Geld, dass den Kindern weiterhin gemeinsam an der Wohnung A 73 der Fruchtgenuss gewährt wird. Den Kindern wird daher gemeinsam weiterhin zur ungeteilten Hand an der Liegenschaft EZ EZ GB KGNr bezüglich 888/100.000 stel Anteile verbunden mit Wohnungseigentum am Objekt WA 73 das gesetzliche Fruchtgenussrecht eingeräumt und im Grundbuch eingetragen. Der Umfang des

Fruchtgenussrechtes richtet sich weiterhin nach den Bestimmungen der §§ 509-520 ABGB, wobei die Kinder aus den Einkünften die Betriebskosten tragen und auch das wirtschaftliche Risiko der dauernden Instandhaltung aus den Früchten. Das Fruchtgenussrecht wird gewährt bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit aller Kinder, mindestens aber bis 31.12.2013.

Soweit der wesentliche Text der Unterhaltsvertragserneuerung.

Die Bw. vertrat gegenüber dem Finanzamt die Meinung, dass die Einkünfte aus der Vermietung ab 1999 den Fruchtnießern zuzurechnen seien. Das Finanzamt rechnete diese Einkünfte jedoch zunächst für die Jahre 1999-2001 weiter der Bw. zu, da die Bw. in diesen Jahren die Betriebskosten für die Fruchtnießer bezahlte. Diese Entscheidung des Finanzamtes ist nicht mehr bekämpfbar (VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

Ab 2002 bezahlte die Bw. die Betriebskosten für die Fruchtnießer nicht mehr. Die Bw. begeht für die Jahre 2002, 2003 und 2006 die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung dieser Eigentumswohnung an die Fruchtnießer. Die einkommensteuerliche Beurteilung für die Jahre 2004 und 2005 ist nicht strittig, da für diese Jahre das Finanzamt die Einkünfte nicht der Bw. zugerechnet hat.

Auftreten der Fruchtnießer nach außen hin:

Seit 1999 handeln die Fruchtnießer ausschließlich durch ihren Vater, der als ihr Vertreter in Erscheinung tritt (Angaben des Zeugen am 3.3.2011, S. 2).

Seit dem Jahr 1999 traten die Fruchtnießer im Zusammenhang mit diesem Mietobjekt gegenüber dem Mieter, gegenüber der Bank, bei der das Konto der Fruchtnießer eröffnet wurde und gegenüber dem Hausverwalter als Vermieter in Erscheinung:

Der Mieter, die Bw. und die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, unterfertigten am 7.1.1999 eine Bestätigung, wonach das Mietverhältnis mit dem Mieter am 7.1.1999 von den Fruchtnießern übernommen worden sei.

(Bestätigung vom 7.1.1999 des Mieters, der Bw. und der Fruchtnießer).

Der Mieter teilte diesen Umstand dem zuständigen Pflegschaftsgericht am 7.1.1999 schriftlich mit

(Schreiben des Mieters vom 7.1.1999).

1999-2006:

Die Fruchtnießer stellen dem Mieter seit 1999 den Mietzins valorisiert - dh bei Berücksichtigung der Veränderungen des Verbraucherpreisindex 1986 - in Rechnung, wobei

sie sich als "Verwaltungsgemeinschaft Bw" bezeichnen. Diese Schreiben weisen die Unterschrift des Vaters der Fruchtnießer im Namen der Verwaltungsgemeinschaft auf (Schreiben der Verwaltungsgemeinschaft vom 21.12.1999, 21.12.2001, 21.12.2002, 19.12.2003, 20.12.2004 und 23.12.2005./19 Berufung; vgl. Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 8). Der Vater der Fruchtnießer überprüfte in seiner Eigenschaft als Vertreter der Fruchtnießer regelmäßig, ob die Überweisungen des Mietentgeltes einschließlich der Betriebskostenersatzleistungen pünktlich auf dem Konto einlangten (Vorbringen des Vertreters der Bw. in der mündlichen Verhandlung). Wenn Sanierungsarbeiten oder sonstige Investitionen anfielen, nahm der Vater der Fruchtnießer in deren Namen mit dem Mieter Kontakt auf um den Mieter zu ersuchen, im erforderlichen Ausmaß die gemieteten Räume frei zu machen, um die Arbeiten zu ermöglichen (Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 8).

Das Konto, auf dem die Mietentgelte einlangen, lautet auf die Namen der Fruchtnießer und wird von deren Vater in deren Namen seit Dezember 1998 bis zumindest Ende 2006 verwaltet. Der Kontoeröffnungsvertrag vom 22.12.1998 betreffend das Konto der Fruchtnießer 123 wurde vom Vater der Fruchtnießer in deren Namen unterfertigt (Kontoauszüge 2002, 2003 (Beilagen ./1 und ./2 der Berufung) und 2006 (vorgelegt in der mündlichen Verhandlung vom 30.6.2010, Kontoeröffnungsvertrag vom 22.12.1998)).

Die Betriebskostenabrechnungen des Hausverwalters für den Zeitraum ab 1999 bis jedenfalls Ende 2006 wurden an die Verwaltungsgemeinschaft der Kinder Bw (hiebei handelt es sich um die Fruchtnießer) adressiert (Betriebskostenabrechnungen 1999, 2000, 2002, 2003, 2006, vgl. Beilagen zur Berufung ./3-./5; ./7, ./8); Betriebskostenvorschreibung vom 8.6.2004 und vom 1.1.2005 als Beilagen zum Schreiben vom 7.7.2010 des Vaters der Fruchtnießer).

Der Vater der Fruchtnießer war es, der die Betriebskostenabrechnungen des Hausverwalters regelmäßig durch Befragung einer Angestellten des Hausverwalters geprüft hat und in diesen Angelegenheiten Ansprechpartner des Hausverwalters war (Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 8; Zeuge am 3.3.2011, S. 3,4; Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung, S. 2).

Aus diesen Gründen muss der Hausverwalter gewusst haben, dass in den Angelegenheiten der Betriebskostenzahlungen, die von den Fruchtnießern verlangt worden sind, der Zeuge der zuständige Vertreter der Fruchtnießer war.

2002-2006: Schriftliche Mitteilungen des Hausverwalters betreffend Investitionen oder sonstige Sanierungsarbeiten in jenem Haus, in dem sich die Eigentumswohnung befindet, ergehen an die "Mit- oder Wohnungseigentümer" oder an die "Mitbesitzer" oder an die

"Mitglieder der Eigentümergemeinschaft" des Hauses, in dem sich die Wohnung befindet [Schreiben des Hausverwalters vom 28.7.2003, 23.8.2004 (Beilagen zum Schreiben vom 7.7.2010), 5.10.2004 (Schriftverkehrsakt Fruchtnießer), 27.10.2005 ./9 Berufung; 23.1.2006./10 Berufung; **23.1.2007**; 31.1.2007 ./11 Berufung; a.A Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S.6 mit gegenteiliger Äußerung auf S. 7]. Damit sind die Wohnungseigentümer und jedenfalls nicht die Fruchtnießer gemeint (siehe unten Punkt 2).

Jeweils in den Beilagen dieser Schreiben, die im Zusammenhang mit Sanierungsarbeiten oder Investitionen ergingen, wurden die Personen genannt, an die die Zahlungsaufforderungen gerichtet waren. In Bezug auf diese Eigentumswohnung ist in diesen Beilagen immer der Name " Bw " ohne weitere Bezeichnungen genannt.

Im Akt des Finanzamtes betreffend die Fruchtnießer scheint der Vater der Fruchtnießer als deren Zustellungsbevollmächtigter auf (Fragebogen Verf 16 vom 8.7.1999). In der Korrespondenz mit dem Finanzamt traten die Fruchtnießer vertreten durch die Anwaltskanzlei ihres Vaters in Erscheinung (Schreiben dieser Anwaltskanzlei vom 20.1.2005).

2002-2006: Die Mieteinnahmen langten auf dem Konto der Fruchtnießer ein und wurden von deren Vater in dessen Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter der Fruchtnießer zu Gunsten der Fruchtnießer verwendet. Der Vater der Fruchtnießer verwaltete dieses Konto im Namen der Fruchtnießer (Vorbringen des Zeugen und des Amtsvertreters während der mündlichen Verhandlung, S. 8 und 9). Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, dieser vertreten durch einen Steuerberater, brachten die steuerlichen Erklärungen im Zusammenhang mit dieser Vermietungstätigkeit ein (Aussage des Zeugen S 8; Akt des Finanzamtes betreffend die Fruchtnießer 2002-2005).

2002-2006: Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, bezahlten von den auf diesem Konto einlangenden Mieterträgen ab 2002 alle Betriebskosten, die ihnen durch den Hausverwalter in Rechnung gestellt worden sind. Zuvor prüfte der Vater der Fruchtnießer regelmäßig, ob die Betriebskosten dem Grunde und der Höhe nach richtig in Rechnung gestellt worden sind. Er nahm zu diesem Zweck in die Betriebskostenabrechnungen und in die dazu gehörigen Belege des Hausverwalters Einsicht (Vorbringen des Vertreters der Bw. Dr. JR in der mündlichen Verhandlung, S. 2; Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 8,9; Steuererklärungen der Fruchtnießer 2002, 2003 mit beiliegenden Überschussermittlungen; Berufungsvorbringen; Betriebskostenabrechnungen 2002, 2003, 2006 als Beilagen zur Berufung).

Er teilte dem Hausverwalter bei diesen Überprüfungshandlungen nicht mit, dass er diese im Namen der Fruchtnießer durchföhre (vgl. Zeuge am 3.3.2011, S. 3).

Dies war allerdings für den Hausverwalter ohnedies erkennbar, da dieser von der Vermietung der Eigentumswohnung durch die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, Kenntnis hatte und sich in allen Fragen, die mit Betriebskosten im Zusammenhang standen, schriftlich an die Fruchtnießer zu wenden pflegte (Betriebskostenabrechnungen des Hausverwalters für 2002-2006 = Beilagen ./3-./8 der Berufung; Zeuge in der mündlichen Verhandlung S. 7).

2002-2006:

Diese Überprüfungen der Betriebskosten nützten den Fruchtnießern jedenfalls, weil jede Überprüfung den Hausverwalter zu sparsamem Umgang mit den ihm anvertrauten Mitteln motiviert. Fehlende Kontrollmaßnahmen hätten das Gegenteil bewirkt. Diese Kontrollen durch den Vater der Fruchtnießer auf informellem Wege, durch Vertrauensleute, die durch die Eigentümerversammlung gewählt worden waren und durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer in den Eigentümerversammlungen trugen daher mittelbar dazu bei, dass die Betriebskostenzahlungen der Fruchtnießer nicht höher waren als erforderlich (vgl. Schreiben des Hausverwalters vom 9.4.03 = Beilage zum Schreiben des Zeugen vom 11.5.2011; Schreiben des Hausverwalters vom 23. 4.2004; Protokoll der Eigentümerversammlung vom 26.5.2004 = Beilage zum Schreiben des Zeugen vom 7.7.2010).

Die Kontrollen der Betriebskostenvorschreibungen durch den Vater der Fruchtnießer war im oben dargestellten Sinn eine Beeinflussung des Geschehens im Unternehmen, welche den Fruchtnießern zuzurechnen war.

2002-2006: Die Höhe der Betriebskostenvorschreibungen des Hausverwalters an die Fruchtnießer ging auf einen Grundsatzbeschluss der Eigentümerversammlung zurück. Die Bw. selbst hat nie an diesen Eigentümerversammlungen teilgenommen (Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 6). Der Mieter ersetzte den Fruchtnießern diese Betriebskostenzahlungen in den Jahren 2002 -2006 im Vorhinein im Ausmaß von 99,7 % (vgl. Protokoll der Eigentümerversammlung vom 26.5.2004 = Beilage zum Schreiben vom 7.7.2010; vgl. Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 8 und 9; Betriebskostenabrechnungen des Hausverwalters für 2002-2006 = Beilage ./3 - ./8 der Berufung; Mietzins-und Betriebskostenvorschreibungen an den Mieter für 2002-2006 = Beilage ./19 der Berufung).

Die Betriebskostenzahlungen, die der Mieter den Fruchtnießern geleistet hat, betrugen (Beilage zur Berufung./19):

- 2006 3.247,80 €

-2005 3.247,80 €

- 2004 3.139,47 €

- 2003 3.139,47 €

- 2002 3.139,47 €;

Summe: 15.914,01 €

Die Betriebskosten, mit welchen die Fruchtnießer in diesen Jahren durch die Hausverwaltung belastet worden sind, betragen:

-2006 3.588,08 €

-2005 3.488,24 €

-2004 3.096,10 €

-2003 2.896,12 €

-2002 2.890,57 €

Summe: 15.959,11 €(vgl. Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 8; Betriebskostenabrechnungen des Hausverwalters für 2002-2006 = Beilage ./3 - ./8 der Berufung; Mietzins- und Betriebskostenvorschreibungen an den Mieter für 2002-2006 = Beilage ./19 der Berufung).

Die Investitionen (betreffend Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage, Balkon-, Liftsanierung), die über die Betriebskostenzahlungen hinausgingen (2003-2006), wurden vom Mieter jedoch nicht ersetzt (Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 9).

2002-2006: Die Entscheidung darüber, welche Investitionen, Reparaturen oder Instandhaltungen durchzuführen waren, trafen die Wohnungseigentümer durch Mehrheitsbeschluss nach Vorschlag durch den Hausverwalter mit bindender Wirkung für den Hausverwalter (Protokoll der Eigentümersversammlung vom 26.5.2004; § 28 Abs 1 Z 1 WEG). Der Hausverwalter ließ sodann diese Arbeiten durchführen. Die Fruchtnießer waren bei diesen Versammlungen der Wohnungseigentümer weder persönlich noch durch ihren Vertreter zugegen. Auch die Bw. war bei diesen Versammlungen der Wohnungseigentümer weder persönlich noch durch einen Vertreter zugegen (Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung insbesondere S. 6; Schreiben des Zeugen als Vertreter der Fruchtnießer vom 7.7.2010).

2002-2006: Es kann nicht festgestellt werden, dass die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, jemals an einer Entscheidung mit bindender Wirkung gegenüber dem Hausverwalter darüber, welche Sanierungsaufwendungen oder sonstigen Investitionen durchzuführen waren,

teilgenommen haben (**siehe unten Punkt 2**). Allerdings hat der Vater der Fruchtnießer regelmäßig überprüft, ob die beabsichtigten Instandhaltungen oder Investitionen erforderlich waren. Er ersuchte in diesem Zusammenhang vor geplanten Sanierungen oder Investitionen eine Angestellte des Hausverwalters, ihm die Notwendigkeit der Investitionen zu erklären. Er gab im Zusammenhang mit dieser Kontrolltätigkeit nicht bekannt, in wessen Namen er auftrete (vgl. Aussagen des Zeugen vom 3.3.2011, S. 2-6; Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S 6 und 7). Daher kann nicht festgestellt werden, dass er diese Kontrolltätigkeiten im Namen der Fruchtnießer durchführte.

Er sah jedoch nach diesen Überprüfungen keinen Grund, die vom Hausverwalter vorgeschlagenen Sanierungen oder Investitionen für unnötig zu erachten. Für den Vater der Fruchtnießer in seiner Eigenschaft als deren Vertreter war insbesondere maßgebend, dass die Bausubstanz der Immobilie erhalten wurde (Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 7). Dies wurde durch die Beschlüsse der Eigentümerversammlung und deren Durchsetzung durch den Hausverwalter erreicht.

2002-2006: Da sich alle vom Hausverwalter vorgeschlagenen Sanierungsaufwendungen oder Investitionen nach den Kontrollen, die der Vater der Fruchtnießer vornahm, als erforderlich erwiesen hatten, entschied die Bw., an den Eigentümerversammlungen, bei denen über diese vorgeschlagenen Aufwendungen abgestimmt werden sollte, nicht teilzunehmen. Wären diese vom Hausverwalter vorgeschlagenen Aufwendungen nach Ansicht des Vaters der Fruchtnießer nicht nötig gewesen, hätten sie den Interessen der Fruchtnießer, die keine unnötigen Kosten tragen wollten, widersprochen. Diesfalls hätte der Vater der Fruchtnießer der Bw. empfohlen, sich gegen diese Aufwendungen in der Eigentümerversammlung auszusprechen. Es wäre damit zu rechnen gewesen, dass die Bw. dieser Empfehlung entsprochen hätte (Aussagen des Zeugen am 3.3.2011, S. 3 -5).

2002-2006

Diese Überprüfungen der Notwendigkeit der Investitionen und der Notwendigkeit der Kosten dieser Investitionen und der Aufteilung der Kosten dieser Investitionen durch den Vater der Fruchtnießer (betreffend Feuertüren, Dachreparatur, Glasfassadenerneuerung, Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage, Balkonsanierung, Sanierung allgemeiner Teile des Hauses, Liftsanierung) nützten den Fruchtnießern, weil jede Überprüfung den Hausverwalter zu sparsamem Umgang mit den ihm anvertrauten Mitteln und zur Durchführung der notwendigen Investitionen motiviert. Fehlende Kontrollmaßnahmen hätten das Gegenteil bewirkt. Diese Kontrollen durch den Vater der Fruchtnießer auf informellem Weg und durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer in den Eigentümerversammlungen trugen daher mittelbar dazu bei, dass die nötigen Investitionen nicht mit überhöhten Kosten durchgeführt wurden. Diese

Überprüfungen nützten aber auch der Bw., weil die Durchführung der nötigen Investitionen betreffend die allgemeinen Teile des Hauses, in welchen sich die Wohnung befand, auch der Erhaltung der Vermögens der Bw. diente.

2002-2006: Der Vater der Fruchtnießer und seine Gattin waren sich im Streitzeitraum darüber einig, dass er im Namen und im Interesse der Fruchtnießer die erforderlichen Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss trifft und die erforderlichen Kontrollen durchführt und dass die Bw. keine diesen Entscheidungen widersprechenden Erklärungen abgibt (Aussagen des Zeugen am 3.3.2011, S. 2 -5; siehe unten Punkt 2.).

Daher erscheint es weiters als glaubhaft, dass die Bw., wenn die Fruchtnießer bereit waren, die Kosten für als zweckmäßig erachtete Investitionen in allgemeine Teile des Hauses zu tragen, keine gegenteiligen Willenserklärungen gegenüber dem Hausverwalter in der Eigentümersammlung abgegeben hat.

Es kann ferner nicht festgestellt werden, dass die Bw. 2002-2006 jemals eine Entscheidung getroffen hat, oder eine Tätigkeit ausgeführt hat, die im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss stand, mit Ausnahme der Entscheidungen, bis jetzt nie an den Eigentümersammlungen teilzunehmen (Zeuge am 3.3.2011, S. 2,4).

Wäre es im Zeitraum 2002, 2003 oder 2006 notwendig gewesen, im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle eine Entscheidung zu treffen, wäre diese vom Vater der Fruchtnießer in deren Namen getroffen worden (siehe unten Punkt 2).

2002-2006: Die konkrete Aufteilung der Kosten der Sanierungsarbeiten und sonstigen Investitionen auf die einzelnen Wohnungseigentümer wurde von der Eigentümersammlung mit bindender Wirkung für den Hausverwalter beschlossen (Protokoll der Eigentümersammlung vom 26.5.2004). Die Fruchtnießer (siehe unten Punkt 2), vertreten durch deren Vater, haben an einer derartigen Entscheidung der Eigentümersammlung nie teilgenommen, die Bw. ebenso nicht (vgl. Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 6) .

Der Vater der Fruchtnießer überprüfte die vom Hausverwalter vorgeschlagene Aufteilung der Kosten. Da er vom Hausverwalter immer zufriedenstellende Auskünfte erhalten hatte, sah er keinen Grund, seiner Gattin, der Bw., zu empfehlen, in der Eigentümersammlung die vom Hausverwalter vorgeschlagene Aufteilung der Kosten zu beeinspruchen. Daher nahm die Bw. niemals an einer solchen Eigentümersammlung teil (Aussagen des Zeugen vom 3.3.2011, S. 4-6).

2002-2006: Der Vater der Fruchtnießer gab nach allen Überprüfungen (Zeuge am 3.3.2011, S. 2-6) der Vorschläge des Hausverwalters betreffend Sanierungsarbeiten oder Investitionen, „Verteilung der Kosten dieser Arbeiten auf die einzelnen Wohnungseigentümer (die Kostenanteile der Bw. als Wohnungseigentümerin trugen ab 2002 immer die Fruchtnießer, vgl. Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 9) gegenüber dem Hausverwalter zu verstehen, dass er einverstanden sei. Er brachte weder bei seinen Überprüfungshandlungen noch bei seinem erklärten Einverständnis zum Ausdruck, als wessen Vertreter er agiere (Angaben des Zeugen vom 3.3.2011, S. 3). Daher können diese Überprüfungen den Fruchtnießern nicht zugerechnet werden. Dieses Einverständnis hatte keinerlei rechtliche Bedeutung. Zuständig zur Gutheißung oder Ablehnung der vom Hausverwalter vorgeschlagenen Sanierungsmaßnahmen oder Investitionen einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Kostenverteilung waren nur die Wohnungseigentümer (§§ 24 Abs 7, 28-30 WEG). Die Wohnungseigentümer erklärten ihre Zustimmung oder Ablehnung ausschließlich in den Eigentümersammlungen, an denen die Bw. weder persönlich noch durch einen Vertreter teilnahm. Diese Willenserklärungen wurden nur bei diesen Gelegenheiten (Eigentümersammlungen) protokolliert (vgl. Eigentümersammlung vom 24.5.2004). Jede nicht protokollierte Erklärung war bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bedeutungslos (siehe unten Punkt 2).

2002-2006: Der Hausverwalter wurde von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer kraft Mehrheitsbeschlusses in den Eigentümersammlungen eingesetzt. Diese Wohnungseigentümer beschlossen auch die Höhe seines Honorars. Die Fruchtnießer (siehe unten Punkt 2) haben an diesen Entscheidungen der Wohnungseigentümer, die immer in Eigentümersammlungen getroffen wurden, nie teilgenommen, die Bw. auch nicht (Protokoll der Eigentümersammlung vom 25.5.2004; vgl. Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 6 und 7).

Nachdem der Hausverwalter durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer in einer Eigentümersammlung in seine Funktion eingesetzt worden ist, haben alle Wohnungseigentümer eine Hausverwaltervollmacht unterfertigt. Der Vater der Fruchtnießer hat diese Hausverwaltervollmacht im Namen der Bw. unterfertigt. Dies geschah ein Mal im Jahr 2004- die damals unterfertigte Vollmacht galt auch im Jahr 2006. Dies geschah auch vor dem Jahr 2004 mit Wirksamkeit für die Jahre 2002 und 2003 (Verwaltungsvollmacht vom 15.6.2004, vorgelegt am 3.3.2011; Zeuge am 3.3.2011, S. 6).

2002-2006: Der Vater der Fruchtnießer war mit der Arbeitsweise des Hausverwalters immer zufrieden und sah daher nie einen Grund dafür, seiner Gattin, der Bw, zu empfehlen, sich gegen diesen Hausverwalter bei den Abstimmungen in den Eigentümersammlungen

auszusprechen. Daher nahm die Bw. nie an diesen Abstimmungen in den Eigentümersammlungen teil(Aussagen des Zeugen vom 3.3.2011).

2002-2006: Der Hausverwalter beauftragte einen Sachverständigen, um zu erfahren, welche Sanierungen oder Investitionen nötig seien, er holte die Zustimmung der Wohnungseigentümer zu den Sanierungen oder Investitionen ein, er erteilte die Aufträge an die Professionisten, die die Arbeiten durchführten, und er bezahlte die Rechnungen der Professionisten durch Überweisung von jenem Bankkonto, auf welchem die Zahlungen der Wohnungseigentümer der anderen Wohnungen oder Geschäftsräume und der Fruchtnießer der Wohnung W A 73 einlangten, die zur Finanzierung der Investitionen bestimmt waren. Falls erforderlich, forderte der Hausverwalter die Wohnungseigentümer auf, jene Geldbeträge einzuzahlen, die aufgebracht werden mussten, um die in den Eigentümersammlungen beschlossenen Investitionen durchführen zu können. Die Aufforderungen des Hausverwalters, die für die Investitionen erforderlichen, über die Betriebskostenzahlungen hinausgehenden Beiträge einzuzahlen, ergingen immer an die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer oder "Mitbesitzer" des Hauses, in welchem sich die gegenständliche Eigentumswohnung befand (Schreiben des Hausverwalters vom 28.7.2003, 23.8.2004, 5.10.2004; 27.10.2005, 23.1.2006; Protokoll der Eigentümersammlung vom 24.5.2004; Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 7). Mit "Mitbesitzer" waren die Wohnungseigentümer gemeint (siehe unten Punkt 2.).

In Bezug auf die Kosten von Investitionen 2003-2006 ("Sondervorschreibungen") im Zusammenhang mit dieser Eigentumswohnung (Brandmeldeanlage, Balkonsanierung, Sanierung allgemeiner Teile des Hauses, Liftsanierung) waren es jedoch die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater und nicht die Bw. als Wohnungseigentümerin, die diese Kosten, die dieser Eigentumswohnung rechnerisch zuzuordnen waren, beglichen. Diese Zahlungen der Fruchtnießer erfolgten durch Überweisung vom Konto der Fruchtnießer. Die Überweisungen wurden vom Vater der Fruchtnießer in deren Namen und auf deren Rechnung durchgeführt (vgl. Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 9). Da die Zahlungen vom Konto der Fruchtnießer auf Veranlassung des Vaters der Fruchtnießer erfolgt sind (vgl. Aussage des Vaters vom 3.3.2011, S. 2; vom 30.6.2010, S. 8,9), ist davon auszugehen, dass der Vater der Fruchtnießer die Entscheidung, diese Kosten zu tragen, im Namen der Fruchtnießer getroffen hat.

Im Jahr 2002 wurden alle durchgeföhrten Investitionen (betreffend Feuertüren, Dachreparatur, Glasfassadenreparatur, Fassadenreparatur, vgl. Beilage ./3 Berufung "diverse Reparaturen...für 2002"; vgl. Berufung S. 4; vgl. Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 5) durch Verbrauch jener Rücklagen bezahlt, die aus den

Betriebskostenzahlungen der Eigentümer (für die anderen Wohnungen) und der Fruchtnießer (in Bezug auf die gegenständliche Wohnung A 73) gebildet worden waren (Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S.8 und 10).

Die Betriebskosten 2002, die vom Hausverwalter den Fruchtnießern in Rechnung gestellt worden waren, betragen 2.890,57 € (Betriebskostenabrechnung des Hausverwalters für 2002 = Beilage ./3 Berufung). In den Betriebskostenzahlungen der Fruchtnießer enthalten waren auch die Kosten, die vom Hausverwalter als "diverse Reparaturen...für 2002" (Beilage ./3 der Berufung) bezeichnet worden waren. Die Kosten, die in dieser Aufstellung "diverse Reparaturen" enthalten waren, betragen für den Gebäudetrakt, in dem sich die gegenständliche Wohnung befand, insbesondere:

Kosten betreffend Feuertüren 2002: 5.392,21 €;

Kosten für die Anschaffung eines oder mehrerer neuer Feuerlöscher : 465 € ;

Kosten betreffend die Dachreparatur : 2.283,62 € (370,78 €, 1040,60 €, 872,24 €);

Kosten für die Glasfassadenreparatur : 1.470,40 € (54,40 €, 1416 €);

Kosten für die Reparatur der Fassade : 262,24 €

(Beilage ./3 Berufung: Aufstellung "diverse Reparaturen" netto zuzüglich 10% und 20% für 2002). Auf die Fruchtnießer entfiel von allen diesen Kosten ein Anteil von 0,888 % (Berufung, S. 4).

Die Kosten der Dach-, Fassaden-, und Glasfassadenreparatur waren typische Verschleißreparaturen. Dies ergibt sich aus der relativ geringen Höhe der angefallenen Kosten.

Zu Gunsten der Bw. wird angenommen, dass es sich beim Aufwand für Feuertüren um den Preis für die Lieferung neuer Feuertüren gehandelt hat. Sämtliche dieser Türen befinden sich im Hause und haben daher eine Lebensdauer von ca. 20 Jahren.

Ab 2003 fanden folgende Investitionen statt, die nicht durch die Betriebskostenzahlungen gedeckt waren und die von den Fruchtnießern der Wohnung A 73 und von den Wohnungseigentümern der übrigen Wohnungen bezahlt wurden (Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 9):

2003: erstmalige Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage auf Grund eines feuerpolizeilichen Bescheides der Stadt Stadt vom 21.1.2002 (Schreiben des Zeugen vom 11.5.2011 samt Beilage – Schreiben des Hausverwalters vom 17.12.2002;): 1.229,53 € wurden in diesem Zusammenhang von den Fruchtnießern bezahlt (Schreiben des

Hausverwalters vom 28.7.2003 samt Einzahlungsbeleg = Beilage zum Schreiben des Vaters der Fruchtnießer vom 7.7.2010);

Die gesamten Kosten der Brandmeldeanlage betragen im Jahr 2003 110.047,66 € (Aufstellung "Diverse Reparaturen...für 2003" als Beilage zum Schreiben des Zeugen vom 11.5.2011). Auf Grund der hohen Kosten der Anlage wird deren Nutzungsdauer mit 20 Jahren geschätzt. Zum Vergleich: Die Kosten der Elementarversicherungen für das gesamte Gebäude betragen im selben Jahr 16.490,70 € (Aufstellung "Heizungs- und Betriebskosten 2003" als Beilage zum selben Schreiben). In diesen Elementarversicherungen war auch die Feuerversicherung enthalten.

2004 Balkonsanierung 2.11.2004 1.903,79 € (vgl. Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 5; Sanierung allgemeiner Teile 26.8.2004 207,21 €. Diese Kosten wurden von den Fruchtnießern getragen (Schreiben des Hausverwalters vom 5.10.2004; Zeuge S. 9 mündliche Verhandlung).

2005 Liftsanierung (mittlerer Lift im Gebäude) 1.Teilzahlung 2.11.2005: 494,33 € wurden von den Fruchtnießern bezahlt. Die Gesamtkosten der Sanierung des mittleren Liftes im Gebäude betragen im Jahr 2005 28.143,36 €. Diese Sanierungsmaßnahmen dauerten einem Monat (7. November –7. Dezember 2005) (Beilage./9 Berufung "Sondervorschreibung für Rücklage anonymisierterName Gebäude Trakt A Liftsanierung 1.-14. Stock, 1. Teilzahlung").

2006 Liftsanierung (ebenso mittlerer Lift im Gebäude) 2.Teilzahlung 7.2.2006: 494,33 € wurden von den Fruchtnießern bezahlt. Die Gesamtkosten der Sanierung des mittleren Liftes im Gebäude betragen im Jahr 2006 28.143,36 € . Diese Sanierungsmaßnahmen hatten bereits im November und Dezember 2005 stattgefunden. Bei diesen Kosten handelt es sich um das restliche Entgelt auf Grund der Schlussrechnung des Professionisten, der die Sanierung durchgeführt hatte (Beilage ./9, ./10 Berufung)

2007 Liftsanierung 7.2.2007: 1.003,93 € wurden von den Fruchtnießern bezahlt. Die Gesamtkosten der Sanierung des Lastenliftes im Gebäude (dies ist der Gebäudeteil, in welchem sich die Wohnung befindet) betragen im Jahr 2007 57.156 € (Beilage ./9 Berufung) (Zahlungsbestätigungen betreffend die Sanierungen 2004-2007 vom 2.11.2004, 26.8.2004, 2.11.2005, 7.2.2006; 7.2.2007; Schreiben des Hausverwalters vom 27.10.2005, 23.1.2006 und 31.1.2007).

2002-2006: Die von den Fruchtnießern bezahlten Sanierungs- und Investitionskosten (im Jahr 2002 waren die Sanierungskosten und Investitionen durch die Betriebskostenzahlungen gedeckt) waren jeweils die gesamten Kosten, die der Wohnung A 73

rechnerisch zuzuordnen waren. Die Eigentümerin dieser Wohnung, die Bw, musste somit keine weiteren Kosten im Zusammenhang mit diesen Sanierungen oder Investitionen tragen.

Einkünfte 2002-2006 aus der gegenständlichen Einkunftsquelle (vgl. insbesondere zu den Sanierungskosten auch Zahlungsbestätigungen vom 2.11.2004, 26.8.2004, 2.11.2005, 7.2.2006; 7.2.2007; Schreiben des Hausverwalters vom 27.10.2005, 23.1.2006 und 31.1.2007):

2002 (Hauptakt 2002 Fruchtnießer):

Miete: 13.433,25 €

Betriebskosten, ersetzt vom Mieter: 3.139,47 €

Betriebskosten der Fruchtnießer: -2.890,57€

Überschuss: 13.682,15 €

(Beilagen zu den Steuererklärungen 2002 vom 8.1.2004)

2003 (Hauptakt 2003 Fruchtnießer)

Miete: 13.801,92 €

Betriebskostenersatz durch Mieter: 3.139,47 €

Betriebskosten der Fruchtnießer: -2.896,12 €

Investitionskosten: - 1.229,53 € (Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 4)

Überschuss: 12.815,74 €

(Beilagen zu den Steuererklärungen 2003 der Fruchtnießer; Schreiben des Hausverwalters vom 28.7.2003 mit Beilage Sondervorschreibung Brandmeldeanlage).

2004 (Hauptakt des Finanzamtes 2004 betreffend die Fruchtnießer)

Miete: 13.801,92 €

Betriebskostenersätze des Mieters: 3.139,47 €

Betriebskosten der Fruchtnießer: -3.096,10 €

Sanierungsaufwand -2.111 € (Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 4)

Überschuss: 11.734,29 €

(Beilagen zur Steuererklärung der Fruchtnießer 2004 vom 24.11.2005; Schreiben des Hausverwalters vom 5.10.2004, Zeuge S. 9 mündliche Verhandlung).

2005

Miete: 14,161,20 €

Betriebskostenersätze des Mieters: 3.247,80 €

Betriebskosten der Fruchtnießer: -3.488,28 €

Sanierungsaufwand: -494,33 € (Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 4)

Überschuss: 13.426,43 €

(Schreiben der Fruchtnießer an den Mieter vom 20.12.2004 = ./19 Berufung;
Betriebskostenabrechnung des Hausverwalters vom 14.3.2006 für 2005 Beilage ./7 Berufung;
Zahlungsbeleg ./9 Berufung)

2006

Miete: 14.454,24 €

Betriebskostenersätze des Mieters 3.247,80 €

Betriebskosten der Fruchtnießer: -3.588,08 €

Sanierungsaufwand: - 494,33 € (Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 4)

Überschuss: 13.619,63 €

(Betriebskostenabrechnung der Hausverwaltung für 2006 = Beilage ./8 Berufung;
Zahlungsbeleg vom 7.2.2006 zur Liftsanierung).

1999-2006:

Das Risiko, dem die Fruchtnießer in den Jahren 1999-2006 unterlagen, lag z.B darin, dass der Mieter durch Krankheit, wirtschaftliche Fehlleistungen oder auch durch die allgemeine wirtschaftliche Lage seine Leistungsfähigkeit ganz oder zum Teil einbüßen hätte können.

Ferner unterlagen die Fruchtnießer dem Risiko, dass der Mieter den Mietvertrag hätte kündigen können, wenn er der Meinung gewesen wäre, ein anderes Mietobjekt komme seinen Interessen besser entgegen. Daher wäre es möglich gewesen, dass die Fruchtnießer einen weniger zahlungskräftigen oder längere Zeit überhaupt keinen zumutbaren Nachmieter bekommen hätten können (Vorbringen des Vertreters der Bw. in der mündlichen Verhandlung).

In all diesen Fällen hätten sich die Einkünfte der Fruchtnießer bis auf Null, aber grundsätzlich nicht unter Null reduzieren können (§§ 512-514 AbGB; Unterhaltsvertrag zwischen der Bw. und ihren Kindern, den Fruchtnießern, vom 15.1.1999; Berufung S. 11; Angaben des Zeugen in der mündlichen Verhandlung).

Keines dieser Risiken hat sich im Zeitraum 1999-2006 verwirklicht.

Es ist in Bezug auf die Jahre 1999-2006 kein Sachverhalt erkennbar, aus welchem ernsthaft auf das konkrete Risiko eines gänzlichen Unbrauchbarwerden des Mietobjektes hätte geschlossen werden können. Dies steht damit im Zusammenhang, dass der Hausverwalter die Wohnungseigentümer regelmäßig auf die erforderlichen Sanierungsarbeiten oder Investitionen hinweist, dass diese Arbeiten sodann von den Wohnungseigentümern genehmigt und unverzüglich durchgeführt werden (vgl. Protokoll der Eigentümerversammlung vom 26.5.2004, Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung).

Es war in den Jahren 1999-2006 nie ernsthaft damit zu rechnen, dass die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, das Mietverhältnis mit dem Mieter aufkündigten könnten. Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, haben nie ernsthaft in Erwägung gezogen, das gegenständliche Mietverhältnis mit Herrn Dr. Mieter zu kündigen. Es gab von 1999-2006 nie eine Situation, in welcher die Fruchtnießer einen Kündigungsgrund gehabt hätten, jedoch davon Abstand genommen haben, einen solchen Grund geltend zu machen (siehe unten Punkt 2., Aussagen des Zeugen vom 3.3.2011, S 2). Die Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses mit Herrn Dr. Mieter durch die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, war daher bei wirtschaftlicher Betrachtung selbstverständlich.

Allerdings hat der Mieter selbst im Jahr 2004 oder 2005 die Absicht erkennen lassen, das Mietverhältnis zu kündigen, da er ein größeres Mietobjekt benötigte. Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, stellten daraufhin dem Mieter einen zusätzlichen Raum zur Verfügung und konnten dadurch die Kündigung des Mietverhältnisses durch den Mieter abwenden (Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 3 und 8). Der Mieter wusste seit Jänner 1999, dass die Kinder der Bw. (Fruchtnießer) seine Vermieter waren (Bestätigung des Mieters, der Bw. und der Fruchtnießer vom 7.1.1999). Der Vater der Fruchtnießer hat seit 1999 die jährlichen Zahlungsaufforderungen an den Mieter, den Mietzins zu überweisen, im Namen der Fruchtnießer unterschrieben (Schreiben der Verwaltungsgemeinschaft vom 21.12.1999, 21.12.2001, 21.12.2002, 19.12.2003, 20.12.2004, 23.12.2005; Zeuge in der mündlichen Verhandlung S. 8). Als der Vater der Fruchtnießer, ein Rechtsanwalt, den Mieter in den Jahren 2004 oder 2005 überredete und überzeugte, sich zur Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses zu entscheiden (Niederschrift mündliche

Verhandlung, S. 8), musste dem Mieter, der selbst Anwalt war, daher klar sein, dass der Vater der Fruchtnießer insoweit in seiner Eigenschaft als Vertreter der Kinder gehandelt hat.

Dieser Reaktion der Fruchtnießer auf die geäußerte Absicht des Mieters, das Mietverhältnis zu beenden, ist es zuzuschreiben, dass die Einkunftsquelle auch im Jahr 2006 immer noch unverändert existierte.

Die Angaben des Zeugen zu diesem Beweisthema (Verhinderung der Kündigung) waren schlüssig und widerspruchsfrei. Es besteht daher kein Anlass, diesen Angaben zu misstrauen. Ein Beweismittel, welches gegen die Richtigkeit dieser Angaben sprechen könnte, existiert nicht.

2003: Die Fruchtnießer besuchten in diesem Zeitraum das Gymnasium. Die Bw. und ihr Gatte beabsichtigten damals, ihnen eine Universitätsausbildung zu ermöglichen. Dies entsprach damals auch dem Wunsch der Fruchtnießer (E-Mail des Vaters der Fruchtnießer vom 27.7.2011).

2011: Mag. Vorname1 Bw hat im Jahr 2011 das Jusstudium abgeschlossen und wird voraussichtlich im Jahr 2012 für ein Jahr nach England gehen. Vorname2 Bw studiert im vierten Semester technische Physik. Vorname3 Bw studiert im vierten Semester Jus (E-Mail des Vaters der Fruchtnießer vom 27.7.2011).

2.) Beweiswürdigung

Zur Berechtigung der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, zum eigenverantwortlichen Handeln:

2002-2006: Der Vater der Fruchtnießer und seine Gattin waren sich im Streitzeitraum darüber einig, dass er im Namen und im Interesse der Fruchtnießer die erforderlichen Entscheidungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss trifft und die erforderlichen Kontrollen durchführt und dass die Bw. keine diesen Entscheidungen widersprechenden Erklärungen abgibt (Aussagen des Zeugen am 3.3.2011, S. 2 -5).

Fruchtgenuss bedeutet, dass der Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung zu Gunsten einer anderen Person, des Fruchtnießers, verzichtet (vgl. VwGH 85/14/0133). Daher erscheint es nur als konsequent und glaubhaft, dass die Bw. jedenfalls im Streitzeitraum bereit war, keine Willenserklärungen abzugeben, die den Interessen der Fruchtnießer im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss schaden hätten können.

Daher erscheint es weiters als glaubhaft, dass die Bw., wenn die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, bereit waren, die Kosten für als zweckmäßig erachtete Investitionen in

allgemeine Teile des Hauses zu tragen, in ihrem eigenen Interesse keine gegenteiligen Willenserklärungen gegenüber dem Hausverwalter in der Eigentümerversammlung abgegeben hat.

Wäre es im Zeitraum 2002, 2003 oder 2006 notwendig gewesen, im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle eine Entscheidung zu treffen, wäre diese vom Vater der Fruchtnießer in deren Namen getroffen worden. Dies ergibt sich u.a. daraus, das der Vater der Fruchtnießer und die Bw. sich darüber einig waren, dass er im Namen und im Interesse der Fruchtnießer die erforderlichen Entscheidungen trifft und dass die Bw. diesen Entscheidungen nicht widerspricht (Aussagen des Zeugen 3.3.2011, S. 2-5). Ferner hat es im Jahr 2004 oder 2005 eine problematische Situation gegeben, in der die Kündigung des Mietverhältnisses durch den Mieter drohte. Tatsächlich hat der Vater der Fruchtnießer dieses Problem für die Fruchtnießer gelöst. Die Bw. selbst hat 2002-2006 keine Entscheidung im Zusammenhang mit dieser Einkunftsquelle getroffen (Aussagen des Zeugen vom 3.3.2011, S. 2). In dieses Bild fügt sich, dass während des gesamten Verwaltungsverfahrens der Vater der Fruchtnießer die wichtigste Informationsquelle in Bezug auf die gegenständliche Einkunftsquelle gewesen ist (vgl. insbesondere Niederschrift über die mündliche Verhandlung, Niederschrift vom 3.3.2011; Schreiben vom 7.7.2010, vom 10.2.2011 und vom 11.5.2011 des Vaters der Fruchtnießer).

Der Vater der Fruchtnießer ist bei vielen Gelegenheiten im Namen der Fruchtnießer in Erscheinung getreten (Bestätigung vom 7.1.1999 des Mieters, der Bw. der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater; Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999; Kontoeröffnungsvertrag vom 22.12.1998 = HA 26, 27/2000 im Akt des Finanzamtes betreffend die Fruchtnießer; Verf 16 vom 8.7.99 im Akt des Finanzamtes betreffend die Fruchtnießer; Schreiben der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, mit welchen der Mieter zur Zahlung des Mietzinses im Voraus aufgefordert worden ist, vom 21.12.1999, 21.12.01, 21.12.02, 19.12.03, 20.12.04, 23.12.05).

Aus all dem folgt, dass für den Fall, dass im Zeitraum 2002, 2003 oder 2006 eine unternehmerische Entscheidung erforderlich gewesen wäre, um die Einkunftsquelle zu erhalten, diese vom Vater der Fruchtnießer in deren Namen getroffen worden wäre.

Zur Frage, ob die Fruchtnießer jemals der Durchführung von Sanierungsarbeiten oder Investitionen zugestimmt haben:

Der Zeuge hat angegeben, nie persönlich an einer "Hausversammlung" (damit sind die Eigentümerversammlungen gem. § 24 WEG gemeint) teilgenommen zu haben. Das gelte auch für die Bw. Allerdings habe er bei beabsichtigten hohen Sanierungsaufwendungen oder Investitionen zugestimmt. Auf die Aufforderung, den Nachweis für eine schriftliche Zustimmung zu erbringen, antwortete der Zeuge, er finde keinen Beleg für eine schriftliche

Zustimmung, er habe jedoch nach Diskussionen mit der Hausverwaltung zu erkennen gegeben, dass er mit den beabsichtigten Sanierungsaufwendungen oder Investitionen einverstanden sei. (Niederschrift mündliche Verhandlung, S. 6; Schreiben des Zeugen vom 7.7.2010, Aussagen des Zeugen am 3.3.2011).

Hiezu wird bemerkt: Auf Grund dieser Angaben des Zeugen kann nicht festgestellt werden, dass die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, jemals die Zustimmung zu Investitionen oder Sanierungsaufwendungen in jenem Haus, in dem sich die Eigentumswohnung befindet, mit bindender Wirkung für die Hausverwaltung gegeben haben.

Über die Durchführung der 2002-2006 durchgeführten Investitionen (betreffend Feuertüren, Dach, Glasfassade; erstmalige Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage, Balkonsanierung, Sanierung allgemeiner Teile des Hauses, Liftsanierung) hatte ausschließlich die Mehrheit der Wohnungseigentümer zu entscheiden (§§ 24-26, 28 -30 WEG). Die den Wohnungseigentümern zustehenden Befugnisse zur Mitwirkung an der Entscheidungsfindung in der Eigentümergemeinschaft dürfen vertraglich nicht abbedungen werden (§ 24 Abs 7 WEG). Auch der Fruchtgenussvertrag berechtigte die Fruchtnießer daher nicht, das Stimmrecht in der Eigentümergemeinschaft an Stelle der Bw. auszuüben. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Fruchtnießer jemals von den anderen Wohnungseigentümern oder durch ein Gericht als zur Zustimmung zu Sanierungsaufwendungen oder sonstigen Investitionen Berechtigte anerkannt worden sind (Angaben des Zeugen vom 3.3.2011, S. 6). Schon deshalb ist nicht anzunehmen, dass die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, jemals ihre Zustimmung zu Sanierungsaufwendungen oder Investitionen in jenem Haus, in dem sich das vermietete Objekt befindet, mit bindender Wirkung für den Hausverwalter erteilt haben.

Im Schreiben vom 7.7.2010 behauptet der Zeuge entgegen dem Akteninhalt sinngemäß, eine Mitteilung des Hausverwalters vom 8.6.2004 enthalte eine Einladung an die Fruchtnießer zur Teilnahme an der Eigentümerversammlung. In seinem Schreiben vom 10.2.2011 zog der Zeuge diese Behauptung wieder zurück. Es kann daher jedenfalls nicht festgestellt werden, dass die Fruchtnießer jemals eine Einladung zur Teilnahme an der Eigentümerversammlung betreffend jenes Haus, in dem sich die vermietete Wohnung befindet, erhalten haben.

Zu den mündlichen Zustimmungserklärungen des Vaters der Fruchtnießer zu den Investitionen oder Sanierungen und zur Aufteilung der Kosten der Arbeiten, die er gegenüber einer Angestellten des Hausverwalters abgegeben hat: Der Vater der Fruchtnießer hat nie erklärt, in wessen Namen er diese Zustimmung erklärt hat. Zudem wurden seine zustimmenden Erklärungen nie protokolliert. Wären sie protokolliert worden, hätte er dies

bemerkt (vgl. Angaben des Zeugen vom 3.3.2011, S. 3). Mangels Protokollierung waren seine zustimmenden Erklärungen jedenfalls bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bedeutungslos:

Die Investitionen, die im Zeitraum 2002 – 2007 durchgeführt wurden, verursachten folgende hohe Gesamtkosten, die auf alle Wohnungseigentümer aufgeteilt wurden (den Anteil der Bw. bezahlten die Fruchtnießer):

Die erstmalige Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage kostete im Jahr 2003 insgesamt 110.047,66 € (siehe oben Punkt 1). Die Balkonsanierung kostete im Jahr 2004 insgesamt 108.387,30 € (Schreiben des Hausverwalters vom 5.10.2004). Die Liftsanierung kostete 2005 und 2006 je 28.143,36 € und im Jahr 2007 57.156 € (Schreiben des Hausverwalters vom 27.10.2005, 23.1.2006 und 31.1.2007). Für all diese Investitionen war die Zustimmung der Wohnungseigentümer durch Mehrheitsbeschluss (§§ 24-26, 28 und 29 WEG) erforderlich. Ohne diese Zustimmung hätte der Hausverwalter diese Investitionen nicht durchführen dürfen. Die Aufgabe des Hausverwalters war es, diese Zustimmung einzuholen. Es wäre schon allein angesichts der Größenordnung der Investitionskosten abwegig, wenn sich der Hausverwalter mit mündlichen Zustimmungserklärungen, die nicht durch ein Protokoll urkundlich erfasst worden wären, zufrieden gegeben hätte. Nur durch den urkundlichen Nachweis der Zustimmung der Berechtigten (dass die Fruchtnießer zum Kreis der hiezu Berechtigten zählten, oder von den übrigen Wohnungseigentümern oder durch ein Gericht als Berechtigte anerkannt wurden, kann nicht festgestellt werden) kann der Hausverwalter jederzeit nachweisen, bei der Veranlassung von Sanierungen oder Investitionen nicht eigenmächtig gehandelt zu haben. Daher waren die nicht protokollierten zustimmenden Erklärungen des Vaters der Fruchtnießer, die dieser gegenüber einer Angestellten des Hausverwalters abgegeben hat, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bedeutungslos.

Der Vater der Fruchtnießer hat sich zu diesem Thema der Zustimmungserklärungen wie folgt geäußert (Aussage des Zeugen am 3.3.2011, S. 3): "Ich habe diese Angelegenheit im Diskussionsstil mit der Hausverwaltung...abgehandelt. Nach dem Ende der Gespräche habe ich gegenüber der Hausverwaltung zu erkennen gegeben, dass ich mit den gegebenen Auskünften zufrieden war. Ich habe dann nicht an der Hausversammlung teilgenommen. Wer nicht an der Eigentümersversammlung teilnimmt, gilt als zustimmend."

Somit war auch dem Zeugen klar, dass nur die Willenserklärungen in der Eigentümersversammlung von Bedeutung waren.

Dass das Schweigen eines bei der Eigentümersversammlung nicht anwesenden Wohnungseigentümers als Zustimmung gilt, ist dem WEG nicht zu entnehmen. Indem die Bw.

nicht an den Eigentümerversammlungen teilnahm, hat sie daher jedwede Mitwirkung und jedwede Willenserklärung bei der Verwaltung des Mietobjektes unterlassen.

Aus diesen Gründen kann nicht festgestellt werden, dass die Fruchtnießer jemals zu Investitionen in jenem Haus, in dem die vermietete Wohnung liegt, mit bindender Wirkung für den Hausverwalter ihre Zustimmung erteilt haben. Diese Zustimmung wurde immer durch die Eigentümerversammlung erteilt und durch den Hausverwalter protokolliert. An diesen Eigentümerversammlungen nahmen die Fruchtnießer, die Bw. und der Vater der Fruchtnießer nie teil.

Zur Aufteilung der Kosten der Sanierungsaufwendungen oder Investitionen, zur Einsetzung des Hausverwalters und zur Beschlussfassung über die Höhe seines Honorars:

All diese Angelegenheiten fallen in die Kompetenz der Gemeinschaft der Eigentümer des Hauses, in dem sich die vermietete Wohnung befindet (§§ 24-26, 28 und 29 WEG). Diese Kompetenz durfte durch eine vertragliche Vereinbarung nicht abbedungen werden (§ 24 Abs 7 WEG). Daher ist davon auszugehen, dass zu diesen Themen nur die Wohnungseigentümer und niemand sonst, somit auch nicht die Fruchtnießer, Beschlüsse mit bindender Wirkung für den Hausverwalter gefasst haben. Da die Bw. selbst an den Eigentümerversammlungen nicht teilgenommen hat, hat sie auch zu diesen Themen nie an Beschlussfassungen teilgenommen.

Zur Bedeutung der Mitteilungen des Hausverwalters an die "Mit- oder Wohnungseigentümer, Mitbesitzer oder Mitglieder der Eigentümergemeinschaft"

betreffend Investitionen oder sonstige Sanierungsarbeiten (Schreiben des Hausverwalters vom 28.7.2003, 23.8.2004, 5.10.2004, 27.10.2005, 23.1.2006):

Diese Mitteilungen haben erkennbar den Sinn, sich an jene Personen zu richten, denen der Hausverwalter verantwortlich ist, weil sie das Recht haben, über bauliche oder technische Investitionen oder Sanierungsarbeiten zu entscheiden. Die einzigen Personen, denen dieses Recht zusteht, sind die Wohnungseigentümer (§§ 24-26, 28, 29 und 30 WEG). Dieses Recht ist vertraglich nicht abdingbar (§ 24 Abs 7 WEG). Daher ist davon auszugehen, dass mit "Mitbesitzern" nur die Wohnungseigentümer gemeint sind.

In dieses Bild fügt sich, dass die überwiegende Mehrzahl dieser gleichartigen Schreiben an die "Mit- oder Wohnungseigentümer oder Mitglieder der Eigentümergemeinschaft" gerichtet ist.

Nur im Schreiben vom 28.7.2003 ist von "Mitbesitzern" im Zusammenhang mit diesen Investitionen die Rede. Im Text dieses Schreibens heißt es jedoch u.a.: "Den auf den

jeweiligen Eigentümer entfallenden Betrag ersehen Sie aus der beiliegenden Liste".

Auch dieser Teil des Textes weist darauf hin, dass sich dieses Schreiben an die Wohnungseigentümer richtet.

Der Begriff "Mitbesitzer" dürfte im Schreiben des Hausverwalters vom 28.7.2003 deshalb verwendet worden sein, weil im allgemeinen Sprachgebrauch kein Unterschied zwischen einem Besitzer und einem Eigentümer gemacht wird. Die Texte der genannten Schreiben sind formlose Mitteilungen, die klar erkennbar nicht den Zweck haben, als juristische Schriftsätze verstanden zu werden. Dies erklärt die Unschärfe der Formulierung beim Gebrauch des Wortes "Mitbesitzer".

Aus diesen Gründen wäre es abwegig, aus der unpräzisen Formulierung "Mitbesitzer" darauf zu schließen, dass der Hausverwalter in diesen Begriff die Fruchtnießer eingeschlossen haben könnte und dass er die Fruchtnießer im Verhältnis zu den Wohnungseigentümern als gleichberechtigte Entscheidungsträger angesehen hat. Zudem wäre eine solche Anerkennung durch den Hausverwalter unmaßgeblich. Der Hausverwalter ist lediglich ausführendes Organ der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer (§§ 24-26, 28-30 WEG). Die einzigen Personen, die zumindest die Macht hätten, die Fruchtnießer im Verhältnis zu den Wohnungseigentümern als gleichermaßen zur Mitentscheidung berufene Personen anzuerkennen, wären die Wohnungseigentümer selbst oder das zuständige Gericht (§§ 24-26, 28-30 WEG). Da eine solche Anerkennung zivilrechtlich unzulässig wäre, (§ 24 Abs 7 WEG) ist nicht anzunehmen, dass es eine solche jemals gegeben hat.

Weder die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer noch das zuständige Gericht haben jemals den Fruchtnießern das Recht eingeräumt, Zustimmungsrechte wahrzunehmen, die nach dem WEG nur den Wohnungseigentümern vorbehalten sind (Zeuge, 3.3.2011, S. 6).

In den Angelegenheiten der Investitionen oder Sanierungen betreffend die allgemeinen Teile des Hauses waren daher nur die Wohnungseigentümer mit bindender Wirkung gegenüber dem Hausverwalter entscheidungsbefugt. Daraus folgt, dass die Fruchtnießer in diesen Angelegenheiten keinerlei Beschlüsse gefasst haben.

Zur angeblichen Entscheidung der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, das Mietverhältnis aufrecht zu erhalten:

Zur Behauptung des Zeugen, (insbesondere S. 9 mündliche Verhandlung), die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, hätten die Entscheidung getroffen, das gegenständliche Mietverhältnis mit einem unproblematischen Mieter aufrecht zu belassen, anstatt nach einem zahlungskräftigeren Mieter zu suchen: Diese Entscheidung war bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise bedeutungslos, weil die Fruchtnießer niemals einen realistischen Kündigungsgrund i.S. des MRG gehabt haben, auf dessen Geltendmachung sie verzichtet haben (Aussage des Zeugen vom 3.3.2011, S. 2). Daher waren die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, aus mietrechtlichen Gründen gezwungen, das Mietverhältnis mit Herrn Dr. Mieter aufrecht zu erhalten.

Diese angeblichen Überlegungen der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, lassen nicht die geringste Wahrscheinlichkeit erkennen, dass daraus eine aussichtsreiche Kündigung des Mietverhältnisses durch die Fruchtnießer resultieren hätte können, weil eine Kündigung, deren einziger Grund das Ziel gewesen wäre, einen zahlungskräftigeren Mieter zu finden, gemäß § 30 MRG nicht zulässig gewesen wäre. Das Haus, in dem sich die gegenständliche Eigentumswohnung befindet, enthält über 100 selbstständige Wohnungen im Wohnungseigentum (Grundbuchsatzug EZ EEZ). Es wurde nach dem 8.5.1945 mit öffentlichen Mitteln neu errichtet. Das Mietverhältnis unterliegt daher (§ 1 Abs 4 Z 3 MRG) insbesondere den Bestimmungen des MRG über den Kündigungsschutz (§§ 29-36 MRG). Eine Kündigung lediglich deshalb, weil die Fruchtnießer einen zahlungskräftigeren Mieter bevorzugen, wäre daher rechtlich nicht durchsetzbar gewesen. Der Zeuge ist Rechtsanwalt und hätte mit Sicherheit gewusst, dass eine Kündigung aus diesem Grund unzulässig gewesen wäre, wenn er wirklich ernsthaft aus diesem Grund die Kündigung im Namen der Fruchtnießer erwogen hätte. Zudem räumte der Zeuge selbst ein, (Aussage vom 3.3.2011, S. 2) er habe nie ernsthaft in Erwägung gezogen, das Mietverhältnis im Namen der Fruchtnießer zu beenden.

Dass der Zeuge, ein Rechtsanwalt , als einziges Beispiel für die angebliche unternehmerische Entscheidung, das Mietverhältnis aufrechtzuerhalten, rechtlich von vornherein nicht durchsetzbare und ohnedies verworfene Überlegungen betreffend die Suche nach einem zahlungskräftigeren Nachmieter erwähnt,

unterstreicht geradezu, dass die Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses durch die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, unausweichlich und daher bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise selbstverständlich war.

3.) rechtliche Beurteilung – Meinungsstand in der Judikatur:

Einkünfte sind dem zuzurechnen, wer die Möglichkeit hat, die sich ihm bietenden

Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (VwGH 5.8.1993, 93/14/0031; 11.7.1995, 91/13/0154).

Das Handeln eines gesetzlichen oder bevollmächtigten Vertreters im Namen und für Rechnung des Fruchtnießers ist dem Fruchtnießer zuzurechnen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Einkünfte aus Vermietung sind grundsätzlich dem zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist.

Einkünfte aus dem Fruchtgenuss an einem Mietobjekt sind dem Fruchtnießer zuzurechnen, wenn dieser auf die Einkunftsquelle Einfluss nehmen kann, wenn er die Erträge aus der Vermietung erhält, wenn er die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung trägt und wenn er nach außen hin zumindest gegenüber dem Mieter als Vermieter in Erscheinung tritt. Von besonderer Bedeutung in diesem Zusammenhang ist, dass der Eigentümer die Dispositionen zur Erzielung der Einkünfte nicht mehr selbst trifft (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; Vgl. Doralt, EStG § 2 TZ 149).

3.1.) unternehmerische Dispositionen/Verwaltungstätigkeiten/ Bewirtschaftung

a.) Allgemeines:

Die Einräumung des Fruchtgenusses an ertragbringenden Vermögenswerten ohne Übereignung der dienstbaren Sache führt grundsätzlich zur Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten, wenn dieser die Einkunftsquelle bewirtschaftet (VwGH 25.6.1969, 1430/68; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 16.12.1991, 90/15/0030).

Bestellen Eltern ihren Kindern den Fruchtgenuss an einem Grundstück, das der Vermietung dient, ist dies unter folgenden Voraussetzungen wirksam:

- Zu Gunsten der Kinder wird ein bürgerlichrechtlich wirksames Nutzungsrecht begründet;
- die Beteiligten haben die getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt, dh die Kinder haben die maßgebenden wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über das Mietobjekt und sie üben diese selbst oder durch einen (gesetzlichen) Vertreter aus (vgl. BFH 19.11.2003, IX R 54/00).

Das In-Besitz-Nehmen und Verwalten des Bestandobjektes ist erforderlich. Unterbleiben diese Tätigkeiten, ist das Bestandobjekt jedenfalls nicht dem Fruchtnießer zuzurechnen (vgl. BStBl 1976 II 613).

b.) erforderliches Ausmaß der unternehmerischen Dispositionen:

aa.) Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren kann und so über die Art der Nutzung bestimmen kann. Einer Person ist dann ein Anteil am Gewinn einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen, wenn ihr die Stellung eines Mitunternehmers i.S. d. § 23 Z 2 EStG 1988 zukommt. Die wesentlichen Elemente der Mitunternehmerschaft sind Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative. Das Unternehmerrisiko besteht in der Haftung für Gesellschaftsschulden, der Beteiligung am Gewinn, Verlust, an den stillen Reserven und am Firmenwert. Diese Grundsätze gelten sinngemäß auch bei Personengemeinschaften mit außerbetrieblichen Einkünften.

Bei den Fruchtgenussberechtigten liegt nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko vor, weil die eingesetzten Wirtschaftsgüter nicht in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stehen und weil ein Verlust grundsätzlich nicht eintreten kann (§ 512, 513 ABGB; Unterhaltsvertrag).

Grundsätzlich können Fruchtnießer im ungünstigsten Fall Einkünfte von Null erzielen (§§ 512, 513 ABGB). Die Zurechnung von Einkünften an sie hat daher zur Voraussetzung, dass die Unternehmerinitiative umso ausgeprägter vorliegt (vgl. VwGH 21.7.1998, 98/14/0029 zu einem Fruchtgenussanteil an einer gewerblich tätigen KG).

Der Fruchtnießer muss, sollen ihm Einkünfte aus der Fruchtnießung zugerechnet werden, auf das Geschehen im Unternehmen Einfluss nehmen können und er muss die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten (vgl VwGH 19.2.1992, 91/14/0216 Sparbücher; 4.3.1986, 85/14/0133; vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024)

bb.) Die Einkunftsquelle wird jedenfalls durch die Fruchtnießer bewirtschaftet, wenn die Fruchtnießer auf die Einkunftsquelle Einfluss nehmen können, indem sie sie z.B. durch Investitionen, Erschließung neuer Einkunftsquellen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten. Es ist erforderlich, dass die Fruchtnießer in diesem Zusammenhang eine für die steuerliche Berücksichtigung der Fruchtnießer ausreichende Tätigkeit entfalten (VwGH 85/14/0133).

Wenn bei einer Vermietung nicht Raum für nennenswerte Verwaltungshandlungen des Fruchtnießers bleibt, ist die Einkunftsquelle dem Fruchtnießer jedenfalls nicht zuzurechnen (vgl. BStBl 1976 II 421). Wenn keine über die Einziehung der Mietforderung hinausgehende Verwaltung des Mietobjektes vorliegt, ist die Einkunftsquelle jedenfalls nicht auf die Fruchtnießer übergegangen (vgl. BStBl 1976 II 421).

cc.)

Liegt ein Belassen bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts vor, so ist zu unterscheiden: Haben es die Fruchtnießer in der Hand, das Mietverhältnis kurzfristig zu kündigen, und ist

dieser rechtlichen Kündigungsmöglichkeit mehr als nur theoretische Bedeutung beizumessen, so kann in der Belassung der Einkünfte eine grundsätzlich ausreichende Maßnahme der Bewirtschaftung liegen, durch die die Einkünfte den Fruchtnießern zugerechnet werden (BStBl 1976 II 421).

c.) Ob Einkünfte aus einer Fruchtnießung dem Fruchtnießer zugerechnet werden können, hängt daher insbesondere von seiner Befugnis, Tätigkeiten der Bewirtschaftung vornehmen zu können und vom tatsächlichen Ausmaß dieser Tätigkeiten ab (85/14/0133).

Es sind unternehmerische Dispositionen (Disposition bedeutet "freie Verfügung"), eine Einflussnahme auf das Geschehen im Unternehmen, eine ausgeprägte Unternehmerinitiative erforderlich (VwGH 19.12.1992, 91/14/0216; VwGH 21.7.1998, 98/14/0029; 4.3.1986, 85/14/0133).

3.2.) Auftreten des Fruchtnießers nach außen:

Damit die Einkunftsquelle dem Fruchtnießer zuzurechnen ist, muss der Fruchtnießer dem Bestandnehmer gegenüber als Bestandgeber auftreten (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 16.12.1991, 90/15/0030; BStBl 1981 II 295).

3.3.) Zufluss der Einnahmen, Abfluss der Aufwendungen:

Die Einnahmen aus dem Fruchtgenuss müssen dem Fruchtnießer zugute kommen, der Fruchtnießer muss die Aufwendungen und die Gefahren aus dem Fruchtgenuss tragen, damit die Einkunftsquelle ihm zugerechnet werden kann (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 28.4.1982, 3251/80; Doralt-Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, 32 und 33; Doralt, EStG, § 21 TZ 133, 172/1; UFSW RV/3229-W/02; BStBl 1980 II 432; BStBl 1981 II 295).

3.4.) Missbrauch?

Auf den Beweggrund der Bestellung des Fruchtgenusses (entgeltlich, unentgeltlich, in Erfüllung einer Unterhaltpflicht) kommt es nicht an (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Die Bestellung eines ernst gemeinten und tatsächlich ausgeübten Nießbrauches kann dazu führen, dass Einkünfte vom Eigentümer auf den Nießbraucher verlagert werden und sich dadurch die steuerliche Belastung beider Parteien zusammen mindert. Darin liegt jedoch kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Es ist kein Missbrauch, wenn der Steuerpflichtige zur Ersparung von Steuern die für ihn günstigste Vertragsgestaltung wählt (Jansen in Herrman/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Kommentar zu § 2 EStG, TZ 211; vgl. BStBl 1951 III, 181; vgl. BStBl 1968, 260).

3.5.) zusammengefasste Darstellung des Sachverhaltes in Bezug auf die einzelnen Jahre des Streitzeitraumes und Darstellung der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen:

2002:

a.) Auftreten gegenüber dem Mieter und anderen Personen:

Die Fruchtnießer sind gegenüber dem Mieter insbesondere durch das Schreiben, mit welchem sie den Mietzins samt Valorisierung für 2002 vom Mieter verlangt haben, als Vermieter aufgetreten (Schreiben der Verwaltungsgemeinschaft vom 21.12.2001). Der Mieter wusste jedenfalls, dass die Fruchtnießer seine Vermieter waren. Die Fruchtnießer und der Mieter haben dies im Jahr 1999 schriftlich festgehalten (Bestätigung vom 7.1.1999).

b.) Tragung der Kosten, Vereinnahmung der Erträge: Die Fruchtnießer haben die Einnahmen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle vereinnahmt. Die Fruchtnießer, nicht die Bw., haben die damit im Zusammenhang stehenden Betriebskosten bezahlt. Weitere Kosten im Zusammenhang mit den Einnahmen sind nicht angefallen. Die Betriebskosten wurden den Fruchtnießern zur Gänze durch den Mieter refundiert (**siehe oben** Feststellungen Punkt 1; Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, insbesondere S. 8,9; Vorbringen Drs JR in der mündlichen Verhandlung; Steuererklärungen der Fruchtnießer 2002, 2003 mit beiliegenden Überschussermittlungen; Berufungsvorbringen; Betriebskostenabrechnungen 2002, 2003, 2006 als Beilagen zur Berufung).

Dieser Umstand macht den vorliegenden Fruchtgenuss nicht zu einem Bruttofruchtgenuss (vgl. Doralt, EStG, § 2 TZ 151). Die Tatsache allein, dass die Betriebskosten zur Gänze vom Mieter getragen wurden, steht daher der Zurechnung der Einkünfte an die Fruchtnießer nicht entgegen.

c.) Bewirtschaftung der Einkunftsquelle:

aa.) Ursache für das Fließen der Einkünfte

Dass die Einkünfte im Jahr 2002 aus dieser Einkunftsquelle fließen konnten, liegt insbesondere daran, dass die Bw. 1991 den Mietvertrag mit Herrn Dr. B geschlossen hat. Die Fruchtnießer sind bereits 1999 in dieses Mietverhältnis eingetreten und sie haben seit damals diesen Mietvertrag eingehalten. Die Einhaltung dieses Mietvertrages im Jahr 2002 ist ein Verhalten, das bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als geradezu selbstverständlich anzusehen ist, weil sich kein Sachverhalt ereignet hat, der jemals als Kündigungsgrund im Sinne des MRG gedeutet hätte werden können (siehe oben Punkte 1 und 2).

Die Aufrechterhaltung des Mietvertrages durch die Fruchtnießer ist daher keine wirtschaftliche Disposition der Fruchtnießer von wesentlicher Bedeutung (BStBl 1976 II 421).

bb.) Investitionen

Es wurden im Jahr 2002 Reparaturen an den allgemeinen Teilen des Hauses durchgeführt, in welchem sich das Mietobjekt befunden hat (Dach, Glasfassade, Fassade) . Ferner wurden neue Feuertüren eingebaut und ein oder mehrere neue Feuerlöscher angeschafft (siehe Punkt 1). Die damit im Zusammenhang stehenden Kosten wurden zur Gänze durch die Betriebskostenzahlungen von 2.890,57 € der Fruchtnießer abgedeckt, die durch den Mieter im Jahr 2002 vollständig ersetzt wurden (**siehe oben Punkt 1**). Diese Investitionen wurden nicht von den Fruchtnießern, sondern von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer beschlossen. Der Beschluss, diese Investitionen durchzuführen, kann daher nicht den Fruchtnießern zugerechnet werden (siehe oben Punkte 1 und 2).

Die Bw. war im Außenverhältnis zur Gemeinschaft der Wohnungseigentümer verpflichtet, die Betriebskosten zu bezahlen, die durch den Hausverwalter auf Grund eines Beschlusses der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer vorgeschrieben worden waren. Die Fruchtnießer waren im Innenverhältnis, dh der Bw. gegenüber, gem. §§ 512 und 513 ABGB grundsätzlich verpflichtet, die vorgeschriebenen Betriebskosten zu bezahlen, da diese geringer waren als die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung. Die Bezahlung der Betriebskosten durch die Fruchtnießer im Jahr 2002 war daher bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise grundsätzlich selbstverständlich und kann daher grundsätzlich nicht als unternehmerische Entscheidung der Fruchtnießer angesehen werden, durch die die Fruchtnießer einen wesentlichen Einfluss auf das Geschehen im Zusammenhang mit der gegenständlichen Einkunftsquelle genommen haben.

Ein kleiner Teil der Betriebskostenzahlungen entfiel jedoch nicht auf typische Betriebskosten, sondern auf Kosten, die vom Hausverwalter als "diverse Reparaturen" bezeichnet wurden und deren Kosten in jenem Teil des Gebäudes, in welchem sich die gegenständliche Wohnung befindet, 10.212,52 € betragen haben, von denen die Fruchtnießer 0,888 %, d.s. 90,69 € (Berufung, S. 4) übernommen haben (Aufstellung "diverse Reparaturen" für 2002 = Beilage ./3 Berufung). Diese Kosten fielen zum Teil an im Zusammenhang mit typischen Verschleißreparaturen (Dach-, Glasfassaden-, und Fassadenreparatur), zum Teil wurden neue Feuertüren (Kosten: 5.392,21 €) und ein oder mehrere neue Feuerlöscher (Kosten 465 €) angeschafft.

Die Anschaffung eines oder mehrerer Feuerlöscher um 465 € (0,888 % der Kosten, die hiefür angefallen sind, haben die Fruchtnießer getragen) ist eine Maßnahme, die bei

ordnungsgemäßer Bewirtschaftung eines Mehrparteienhauses regelmäßig, wiederkehrend und innerhalb kurzer Zeitabstände vorkommt. Die hiefür aufgewendeten Kosten fallen ebenso wie die Kosten der Verschleißreparaturen (betreffend Dach, Glasfassade und Fassade) unter § 513 ABGB. Dass die Fruchtnießer diese Kosten getragen haben, ist als selbstverständlich anzusehen, da sie hiezu zivilrechtlich verpflichtet waren. Daher war die Entscheidung, diese Kosten zu tragen, keine Entscheidung, durch die das Geschick der Einkunftsquelle wesentlich beeinflusst worden ist.

Dies gilt nicht für den Erwerb der Feuertüren, die auf Grund ihrer Lebensdauer von ca. 20 Jahren nicht zu jenen Investitionen zählen, die innerhalb kürzerer Zeitabstände regelmäßig wiederkehrend zu erwarten sind. Der Einbau der Feuertüren ist daher nicht unter § 513 ABGB zu subsumieren (vgl. BFH 13.7.2005 VIII ZR 311/04 zu § 1041 BGB).

Dass die Fruchtnießer gegenüber der Bw. auch die Kosten der Feuertüren getragen haben, obwohl diese Kosten nicht unter § 513 ABGB fielen, war daher keine Entscheidung, die bei wirtschaftlicher Betrachtung als selbstverständlich angesehen werden kann. Allerdings betragen die Kosten hiefür nur 5.392,21 € (Beilage ./3 Berufung) für jenen Teil des Hauses (Gebäudetrakt), in welchem sich die gegenständliche Wohnung befindet. Von diesen Kosten trugen die Fruchtnießer 0,888 % (Berufung, S. 4), das waren 47,88 €. Indem sich die Fruchtnießer entschlossen haben, im Rahmen der Begleichung der Betriebskosten auch die Kosten für den Einbau der Feuertüren mit 47,88 € mitzufinanzieren, haben sie keine Entscheidung getroffen, die die Geschicke der Einkunftsquelle wesentlich beeinflusst hat.

An dieser Beurteilung würde sich nichts wesentliches ändern, wenn man entgegen der vom Referenten vertretenen Auffassung auch die Tragung der Kosten für Feuerlöscher durch die Fruchtnießer (0,888 % von 465 €= 4,13 €) als nicht selbstverständliche, weil nicht unter § 513 ABGB fallende Entscheidung der Fruchtnießer ansehen wollte. Diese Kosten wären zusammen mit den Kosten der Feuertüren, die die Fruchtnießer anteilig getragen haben, als geringfügig (verglichen mit dem Gesamtüberschuss 2002 von 13.682,15 €) anzusehen. Die Tragung dieser Kosten durch die Fruchtnießer wäre daher jedenfalls keine Entscheidung, durch die ein wesentlicher Einfluss auf die Einkunftsquelle genommen worden ist.

cc.) Überprüfungen der Betriebskostenvorschreibungen und der wirtschaftlichen Notwendigkeit der sonstigen Investitionen durch den Vater der Fruchtnießer:

Der Vater der Fruchtnießer prüfte die Richtigkeit der Betriebskostenvorschreibungen an die Fruchtnießer (2.890,57 € im Jahr 2002) einschließlich der Kostenübernahmen betreffend Feuertüren, Dach, Glasfassade, Fassade, und Feuerlöscher, die in den Betriebskostenzahlungen enthalten waren. Da die Zahlungsaufforderungen des

Hausverwalters in diesen Angelegenheiten in richtiger Höhe erfolgt waren , empfahl der Vater der Fruchtnießer seiner Ehefrau, der Bw., nicht, in der Eigentümersversammlung dagegen zu stimmen. Er veranlasste vielmehr die Bezahlung der Betriebskosten vom Konto der Fruchtnießer. Der Vater der Fruchtnießer hat bei seinen Überprüfungen der erwähnten Zahlungsaufforderungen im Büro des Hausverwalters nicht zu erkennen gegeben, in wessen Namen er diese Überprüfungen vornahm (siehe oben Punkt 1; Aussagen des Zeugen vom 3.3.2010).

In Bezug auf die Kontrolle der Betriebskostenzahlungen war jedenfalls für den Hausverwalter erkennbar, dass diese Kontrolle im Namen der Fruchtnießer erfolgt sein musste (**siehe oben** Punkt 1). Diese Überprüfungen nützten den Fruchtnießern jedenfalls, weil jede Überprüfung den Hausverwalter zu sparsamem Umgang mit den ihm anvertrauten Mitteln und zur Durchführung der notwendigen Investitionen motiviert. Fehlende Kontrollmaßnahmen hätten das Gegenteil bewirkt. Diese Kontrollen durch den Vater der Fruchtnießer auf informellem Wege, durch Vertrauensleute, die von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer gewählt worden waren und durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer in den Eigentümersversammlungen trugen daher mittelbar dazu bei, dass die Betriebskostenzahlungen der Fruchtnießer nicht höher waren als erforderlich und dass die nötigen Erhaltungsmaßnahmen durchgeführt wurden (siehe oben Punkt 1, vgl. auch Schreiben des Hausverwalters vom 9.4.2003 = Beilage zum Schreiben des Zeugen vom 11.5.2011).

Diese Überprüfungen nützten aber auch der Bw., weil die Durchführung der nötigen Erhaltungsmaßnahmen betreffend die allgemeinen Teile des Hauses, in welchen sich die Wohnung befand, auch der Erhaltung des Vermögens der Bw. diente.

Die Kontrolle der Betriebskostenvorschreibungen (darin waren in Bezug auf das Jahr 2002 auch die Kosten betreffend Feuertüren, Dach, Glasfassade, Fassade und Feuerlöscher eingeschlossen) durch den Vater der Bw. ist durch die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, erfolgt (**siehe oben** Punkt 1).

Die Kontrollen der Betriebskostenvorschreibungen durch den Vater der Fruchtnießer war im oben dargestellten Sinn eine Beeinflussung des Geschehens im Unternehmen, welche den Fruchtnießern zuzurechnen war.

dd.) sonstige Verwaltungstätigkeiten des Vaters der Fruchtnießer:

Der Vater der Fruchtnießer überprüfte als deren Vertreter im Jahr 2002, ob das vereinbarte und durch ihn eingeforderte Mietentgelt einschließlich der Betriebskostenersätze pünktlich auf dem Konto der Fruchtnießer einlangte, welches von ihm verwaltet wurde. Er veranlasste die

Bezahlung der Betriebskosten vom Konto der Fruchtnießer in deren Namen und verwendete die Einnahmenüberschüsse zu Gunsten der Fruchtnießer. Er zeigte dem Mieter in seiner Eigenschaft als Vertreter der Fruchtnießer die zu erwartende Durchführung von Sanierungsarbeiten oder Investitionen an, soweit diese im Zusammenhang mit der vermieteten Wohnung standen, um zu erreichen, dass Arbeitsflächen freigemacht wurden, um die Investitionen zu ermöglichen. Der Vater der Fruchtnießer vertritt diese in Bezug auf die Verwaltung dieser vermieteten Wohnung gegenüber dem Finanzamt (siehe oben Punkt 1; Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung S. 8; Vorbringen des Vertreters der Bw. Dr JR in der mündlichen Verhandlung; Vorbringen des Vertreters der Bw. Dr. JR vom 29.6.2011).

ee.) Risiko der Fruchtnießer:

Die Fruchtnießer unterlagen im Jahr 2002 einem eingeschränkten wirtschaftlichen Risiko (Risiko von Einkünften von Null, grundsätzlich kein Verlustrisiko) (siehe oben Punkt 1; Vorbringen des Zeugen und des Amtsvertreters in der mündlichen Verhandlung; Berufungsvorbringen).

ff.) Rolle der Bw., Rolle des Vaters der Fruchtnießer:

Beide waren sich 2002-2006 darüber einig, dass der Vater der Fruchtnießer in deren Namen und in deren Interesse die erforderlichen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Nutzung des Mietobjektes als Einkunftsquelle treffen werde und die erforderlichen Kontrollen im Zusammenhang mit dieser Einkunftsquelle durchführen werde. Beide waren sich darüber einig, dass die Bw. keine Erklärung abgeben würde, die den Entscheidungen des Vaters, die dieser im Namen der Fruchtnießer getroffen hat, widersprechen würde. Beide haben sich daran gehalten. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bw. im Zeitraum 2002-2006 eine Entscheidung getroffen hat oder eine Tätigkeit ausgeführt hat, die Einfluss auf die Verwaltung des Mietobjektes hatte (**siehe oben Punkt 1**).

d.) Schlussfolgerungen – Rechtsfolgen:

Bei den Fruchtnießern liegt nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko vor, weil die gegenständliche Eigentumswohnung nicht in ihrem wirtschaftlichen Eigentum steht und weil ein Verlust grundsätzlich nicht eintreten kann (§§ 512, 513 ABGB, Unterhaltsvertrag von 1999). Im ungünstigsten Fall können die Fruchtnießer Einkünfte von Null erzielen. Die Zurechnung von Einkünften an sie hat daher zur Voraussetzung, dass bei ihnen eine ausgeprägte Unternehmerinitiative vorliegt (vgl. VwGH 21.7.1998, 98/14/0029; vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; Doralt/Toifl, EStG, 14, Auflage, § 2 TZ 147).

Im Jahr 2002 haben die Fruchtnießer noch den Dingen ihren Lauf gelassen: Sie haben im Wesentlichen den Mietvertrag aufrecht erhalten, in den sie 1999 eingetreten sind. Zum Abschluss oder zur Aufrechterhaltung dieses Mietvertrages haben sie nichts Wesentliches beigetragen; dass die Einkünfte aus diesem Mietvertrag noch im Jahr 2002 geflossen sind, ist im Großen und Ganzen auf die Unternehmerinitiative der Bw. im Jahr 1991 zurückzuführen, die diesen Vertrag damals geschlossen hat. Die Aufrechterhaltung des Mietvertrages bis Ende 2002 durch die Fruchtnießer war eine Selbstverständlichkeit, da es nie einen Sachverhalt gegeben hat, der als Kündigungsgrund beurteilt hätte werden können. Der wichtigste Grund für das Bestehen der Einkunftsquelle im Jahr 2002 war somit der Abschluss des Mietvertrages durch die Bw.

Die einzige Tätigkeit, die man als unternehmerische Initiative der Fruchtnießer ansehen könnte, war die Kontrolltätigkeit in Bezug auf die Betriebskosten. Dies allein ist keine ausgeprägte Unternehmerinitiative i.S. des Erkenntnisses des VwGH vom 21.7.1998, 98/14/0029. Eine Kontrolltätigkeit wie diese könnte bei einem Kommanditisten einer Personengesellschaft als ausreichende unternehmerische Disposition angesehen werden. Allerdings unterliegt ein Kommanditist einem unvergleichlich höheren unternehmerischen Risiko; ferner ist er an den stillen Reserven beteiligt.

Dass die Fruchtnießer gegenüber dem Mieter als Vermieter in Erscheinung getreten sind, die Einnahmen verlangt und erhalten und die Betriebskosten bezahlt haben, die vom Mieter refundiert wurden, reicht zum Übergang der Einkunftsquelle auf die Fruchtnießer nicht aus, da keine ausreichenden unternehmerischen Dispositionen der Fruchtnießer im Jahr 2002 vorliegen.

2003

a.) Ab dem Jahr 2003 tritt ein neues Sachverhaltselement hinzu, welches bisher nicht vorhanden war:

Es wurden Investitionen in jenem Gebäude getätigt, in welchem die streitgegenständliche Wohnung lag, die den Fruchtnießern Kosten in Höhe von durchschnittlich ca 1000 € pro (Durchschnitt 2003-2007) Jahr verursachten, die sie tatsächlich wirtschaftlich getragen haben, weil sie vom Mieter nicht ersetzt wurden. Die Kosten des Jahres 2003 betrugen 1.229.53 € für die erstmalige Errichtung einer Brandmeldeanlage, die den Wohnungseigentümern von der Stadt Stadt aus feuerpolizeilichen Gründen bescheidmäßig auferlegt worden war. Diese Kosten haben verglichen mit Einnahmen von ca 13.800 -14.500 € pro Jahr (2003-2006) und von 13.801,92 € (2003) eine wesentliche Größenordnung. Zwar haben die Fruchtnießer diese Investitionen nicht beschlossen (dies erfolgte durch die Gemeinschaft der

Wohnungseigentümer), aber die Fruchtnießer haben die Kosten für diese Investitionen getragen.

Da die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer die Investition des Jahres 2003 (Errichtung der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage) beschlossen hatte, war die Bw. gegenüber der Gemeinschaft verpflichtet, die Kosten dieser Anlage anteilig mit den anderen Wohnungseigentümern zu tragen (§§ 28-32 WEG). Es stellt sich die Frage, ob die Fruchtnießer gegenüber der Bw. als Fruchtgenussbestellerin verpflichtet waren, den Anteil der Bw. an diesen Kosten zu übernehmen.

Ob diese Investition 2003 (erstmalige Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage) eine Maßnahme gem. § 512 oder § 513 ABGB war – nur unter dieser Voraussetzung wären die Fruchtnießer gegenüber der Bw. zivilrechtlich verpflichtet gewesen, diese Kosten zu tragen – ist in der höchstgerichtlichen zivilrechtlichen Judikatur zu den §§ 512 und 513 ABGB noch nicht erörtert worden.

Die Durchführung dieser Investition war aus feuerpolizeilichen Gründen erforderlich.

Folgende Argumentation wäre denkmöglich:

Die Fruchtnießer könnten gegenüber der Bw. als Fruchtgenussbestellerin zivilrechtlich verpflichtet gewesen sein, die Kosten dieser Investition zu tragen, da es sich hiebei genauso um eine Maßnahme gem. § 513 ABGB gehandelt haben könnte, wie bei der Tragung der Kosten für eine Feuerversicherung (vgl. 29.10.1907 GIUNF 3946 = Dittrich Tades, ABGB, 35. Auflage, § 513 E 3; vgl. Hofmann in Rummel, ABGB, § 513 TZ 1 m.w.N.).

Dafür könnte auch sprechen, dass die auf die Fruchtnießer entfallenden anteiligen Kosten dieser Investition (1.229,53 €) wesentlich geringer als die Einnahmen aus dieser Einkunftsquelle (2003: 13.801,92 €) waren. Man könnte argumentieren, dass den Fruchtnießern die Tragung dieser Kosten durchaus zumutbar sei, weil nur sie und nicht die Fruchtgenussbestellerin das Recht haben, die gesamten Früchte aus dem Objekt zu ziehen.

Gegen die Beurteilung dieser Investition (erstmalige Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage) als Maßnahme gem. §§ 512 oder 513 ABGB spricht allerdings, dass die soeben zitierte Entscheidung vom 29.10.1907 keine vergleichbare Anlage, sondern eine Feuerversicherung betrifft. Zwar dienen sowohl eine Feuerversicherung als auch die Errichtung einer Brandmeldeanlage Zwecken des Brandschutzes und damit der Erhaltung des Gebäudes. Maßnahmen gem. § 513 ABGB sind jedoch typischerweise Maßnahmen, durch die der bestehende Zustand nur erhalten wird, insbesondere normale Verschleißreparaturen. Der Fruchtnießer ist grundsätzlich nur verpflichtet, die Kosten für solche Maßnahmen zu tragen,

die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung regelmäßig, wiederkehrend und innerhalb kürzerer Zeitabstände zu erwarten sind (BGH 13.7.2005, VIII ZR 311/04).

Zum Vergleich der Kosten einer Feuerversicherung mit den Kosten der Brandmeldeanlage: Es waren im Jahr 2003 die Kosten der Feuerversicherung wesentlich niedriger (maximal 16.490,70 € betragen die Kosten der gesamten Elementarversicherungen einschließlich der Feuerversicherung im Jahr 2003) als die Kosten der Errichtung der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage (110.047,66 €). Allerdings fällt der Aufwand für die Feuerversicherung jährlich regelmäßig an, dient der Erhaltung des Gebäudes und ist daher im Sinne der o.e. BGH- Entscheidung eine typische Maßnahme gem. § 513 ABGB, während der Aufwand für die Errichtung einer Brandmeldeanlage je nach Qualität der Anlage nur ein Mal in etwa 20 Jahren zu erwarten ist. Beim Aufwand für die Errichtung der Brandmeldeanlage handelt es sich somit jedenfalls um die Kosten einer Maßnahme, die nicht regelmäßig wiederkehrend innerhalb kürzerer Zeitabstände zu erwarten ist. Dieser Umstand spricht im Sinne der o.e. BGH- Entscheidung gegen die Subsumption dieser Investition unter § 513 ABGB.

So gehört z.B. die Erneuerung der gesamten Elektroinstallationen nicht zu den Maßnahmen gem. § 513 ABGB, auch wenn es bereits vor der Erneuerung vergleichbare Elektroinstallationen gegeben hat. Umso weniger kann daher die erstmalige Errichtung einer Brandmeldeanlage eine solche Maßnahme gem. § 513 ABGB sein. (vgl. BGH 13.7.2005, VIII ZR 311/04 zu § 1041 BGB; vgl. Welser, Erhaltungspflicht des Fruchtnießers, NZ 1982, 145).

Der Fruchtnießer ist zivilrechtlich nur verpflichtet, die Sache "in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, zu erhalten" (§ 513 ABGB). Die erstmalige Errichtung einer Brandschutzanlage geht über die bloße Erhaltung des bisherigen Zustandes hinaus, weil sie die Sicherheit vor Bränden verglichen mit dem vorigen Zustand wesentlich erhöht.

All dies spricht gegen eine zivilrechtliche Pflicht der Fruchtnießer gegenüber der Fruchtgenussbestellerin (Bw.) , diese neue Brandmeldeanlage anteilig (dh zusammen mit den Eigentümern der anderen Wohnungen) mitzufinanzieren.

Der Referent vertritt daher die Ansicht, dass die Fruchtnießer gegenüber der Bw. als Fruchtgenussbestellerin zivilrechtlich nicht verpflichtet waren, die Kosten für die Errichtung der Brandmeldeanlage mitzufinanzieren. Es war daher jedenfalls nicht selbstverständlich, dass die Fruchtnießer die Entscheidung getroffen haben, diese Kosten zu tragen.

aa.) Fremdvergleich

Es stellt sich die Frage, ob in Bezug auf diese Entscheidung ein Fremdvergleich angestellt werden darf und, bejahendenfalls, ob diese Entscheidung der Fruchtnießer einem Fremdvergleich standhält. Das Finanzamt verneint die letztere Frage (Schreiben des Finanzamtes vom 14.6.2011). Hiezu wird bemerkt:

Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen Fremden nicht vorkommen, sind danach zu beurteilen, wie sich üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in einer familiären Beziehung stehen (VwGH vom 25.10.1994, 94/14/0067). Im vorliegenden Fall geht es um einen Vertrag, durch den ein Fruchtgenussrecht an einer Einkunftsquelle zur Erfüllung einer Unterhaltpflicht der Fruchtgenussbestellerin gegenüber den Fruchtnießern eingeräumt wurde. So einen Vertrag gibt es unter Fremden nicht. Es ist daher zu untersuchen, wie sich üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in einer familiären Beziehung stehen und die sich in einer vergleichbaren Situation befinden:

Ein Fruchtnießer, der ein Fruchtgenussrecht an einer Einkunftsquelle erhalten hat, weil er einen Unterhaltsanspruch gegen den Fruchtgenussbesteller hat, ist vom Fruchtgenussbesteller abhängig, bis er selbsterhaltungsfähig ist. Daher wird er vernünftigerweise bereit sein, seine Rechtsstellung gegenüber dem Fruchtgenussbesteller nicht zu 100% auszunützen, und bei der Durchsetzung seiner Rechte auch Billigkeitserwägungen beachten, um das gute Einvernehmen mit dem Fruchtgenussbesteller nicht zu gefährden. Ein Fruchtnießer in so einer Situation könnte vernünftigerweise die anteiligen Kosten der Brandmeldeanlage übernehmen, da dies dem beiderseitigen Gerechtigkeitsempfinden entsprechen könnte. Es erscheint durchaus sachgerecht und wirtschaftlich nachvollziehbar, dass derjenige, der alle Erträge aus einer Einkunftsquelle vereinnahmt, auch alle Aufwendungen trägt, die mit der Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen, solange diese Aufwendungen niedriger als die Erträge sind. Der Fruchtnießer könnte die Erwartung haben, dass es der Fruchtgenussbesteller als äußerst ungerecht empfinden könnte, wenn dieser nicht nur die Erträge nicht vereinnahmen darf, sondern obendrein auch noch einen wesentlichen Teil der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussobjekt tragen müsste. Daher erscheint es realistisch, dass ein Fruchtnießer, der das Fruchtgenussrecht zur Befriedigung seines Unterhaltsanspruches gegen den Fruchtgenussbesteller erhalten hat, sich entschließen könnte, die Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage zu tragen, obwohl er dazu rechtlich nicht verpflichtet werden kann, um den Fruchtgenussbesteller, der für ihn zumindest genauso wichtig ist, wie ein wichtiger Geschäftspartner, nicht zu verärgern. Es ist eine im Wirtschaftsleben immer wieder vorkommende Vorgangsweise, dass ein Unternehmer Aufwendungen auf sich nimmt, zu denen er rechtlich nicht verpflichtet ist, um einen wichtigen Geschäftspartner zufrieden zu stellen.

Je besser das persönliche Verhältnis zwischen Fruchtnießer und Fruchtgenussbesteller ist, desto eher kommt dies den wirtschaftlichen Interessen des Fruchtnießers entgegen, weil dadurch das Fruchtgenussobjekt bestmöglich genutzt werden kann. Je schlechter das persönliche Verhältnis zwischen diesen beiden Parteien ist, desto eher wird der Fruchtgenussbesteller bestrebt sein, dem Fruchtnießer die Nutzung des Fruchtgenussobjektes zu erschweren. Die Tragung der anteiligen Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage hat dazu beigetragen, das gute persönliche Verhältnis der Fruchtnießer zur Fruchtgenussbestellerin nicht zu gefährden. Die Fruchtgenussbestellerin hatte keine Bereitschaft, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle zu tragen, solange diese durch die Einkünfte der Fruchtnießer gedeckt waren (Schreiben des Vertreters der Bw. vom 29.6.2011). Daher hätte sie es nicht verstanden, wenn sich die Fruchtnießer geweigert hätten, diese Kosten zu tragen.

Hierzu kommt, dass im Jahr 2003 der Fruchtgenuss noch mit dem Eintritt der Volljährigkeit aller Kinder befristet war. Der älteste Sohn der Bw. war 2003 17 Jahre alt. Das zweitälteste Kind der Bw. war 2003 14 Jahre alt. Das jüngste Kind der Bw. war 2003 12 Jahre alt. Auf Grund des Unterhaltsvertrages vom 15.1.1999 hätte der Fruchtgenuss bei Eintritt der Volljährigkeit aller Kinder (Juli 2009) enden müssen (vgl. Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999, Unterhaltsvertragserneuerungsvereinbarung vom 24.9. und 22.10.2009).

Auf Grund ihrer schulischen Laufbahn und der Absicht, nach Abschluss des Gymnasiums ein Hochschulstudium zu beginnen, konnte keines der Kinder im Jahr 2003 mit Sicherheit erwarten, dass es zum Zeitpunkt des Erlangens der Volljährigkeit aller Kinder (2009) bereits selbsterhaltungsfähig sein würde. Das zweitälteste und das jüngste Kind konnten 2003 mit Sicherheit erwarten, dass sie zum Zeitpunkt der Volljährigkeit aller Kinder (2009) noch nicht selbsterhaltungsfähig sein würden. Daher wäre es für einen Fruchtnießer, der sich in einer vergleichbaren Situation wie die Kinder der Bw. befunden hätte, wirtschaftlich zweckmäßig gewesen, die anteiligen Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage zu übernehmen, um die Fruchtgenussbestellerin nicht zu verärgern, um sich dadurch die Chance zu erhalten, dass das Fruchtgenussrecht vielleicht über den Zeitpunkt der Volljährigkeit hinaus verlängert werden könnte.

Das Finanzamt argumentiert im Schreiben vom 1.9.2011, dass es den Fruchtnießern gleichgültig sein könne, ob der Fruchtgenussvertrag verlängert werde oder nicht, da die Fruchtnießer ohnedies Anspruch auf Unterhalt hätten. Hierzu wird bemerkt:

Einem unterhaltsberechtigten Fruchtnießer in einer gleichartigen Situation wie die Kinder der Bw. konnte es nicht gleichgültig sein, ob das Fruchtgenussrecht verlängert werden würde oder nicht. Zwar hat ein unterhaltsberechtigter Fruchtnießer in der gleichartigen Situation wie

die Kinder der Bw. jedenfalls immer Anspruch auf Unterhalt, unabhängig vom allfälligen Auslaufen des Fruchtgenussrechtes. Es ist jedoch ein wesentlicher Unterschied, ob man einen Rechtsanspruch auf die Überschüsse aus einer Einkunftsquelle hat, oder ob man auf Grund seines Unterhaltsanspruches um alles, was man als Unterhaltsberechtigter benötigt, gesondert bitten muss. Die Überschüsse aus der Einkunftsquelle ermöglichen daher ein wesentlich höheres Maß an Selbstständigkeit. Das Fruchtgenussrecht gibt den Fruchtnießen die Sicherheit, dass die Gesamtheit der Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle ausschließlich den Fruchtnießen zufällt. Ohne dieses Fruchtgenussrecht könnte die Bw. über diese Einkunftsquelle frei disponieren und z.B. einen Teil für ihre Kinder verwenden und einen Teil für sich selbst.

Die Tatsache, dass die Fruchtnießer bei allen Tätigkeiten und Entscheidungen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle durch ihren Vater vertreten werden, ändert nichts daran, dass alle diese Entscheidungen und Tätigkeiten Handlungen der Fruchtnießer sind. Dies liegt daran, dass der Gesetzgeber diese Vertretung mit allen Konsequenzen anerkennt (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; BFH 19.11.2003, IX R 54/00).

Die Tragung der Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage durch die Fruchtnießer war daher aus wirtschaftlichen Erwägungen zweckmäßig, obwohl die Fruchtnießer rechtlich dazu nicht verpflichtet waren. Daher hätte jeder andere Fruchtnießer, der sich in einer vergleichbaren Situation wie die Kinder der Bw. befunden hätte, vernünftigerweise auf die Idee kommen können, dieselbe Entscheidung zu treffen. Diese Kostenübernahme hält daher einem eingeschränkten Fremdvergleich stand. Durch diese Tragung der anteiligen Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage haben die Fruchtnießer an der Verbesserung des Brandschutzes im Gebäude mitgewirkt. Dies diente ebenso der Absicherung der Einkunftsquelle wie die Erhaltung des guten persönlichen Verhältnisses zwischen Fruchtnießen und Fruchtgenussbestellerin.

Das Finanzamt bringt vor (Schreiben vom 1.9.2011), Fruchtnießer und Fruchtgenussbestellerin werden von einer Person vertreten, daher seien die Ausführungen zur Aufrechterhaltung des guten persönlichen Verhältnisses usw. rein theoretischer Natur; diese wirkten geradezu konstruiert.

Hiezu wird bemerkt:

Die bisherigen Ausführungen zur Aufrechterhaltung des guten persönlichen Verhältnisses stehen im Zusammenhang mit dem Fremdvergleich. Dass der Fruchtnießer und der Fruchtgenussbesteller von derselben Person vertreten werden, und dass alle miteinander zur selben Familie gehören, bedeutet nicht, dass es zwischen beiden Parteien keine ernsthaften

Meinungsverschiedenheiten geben könnte. Ein- und derselbe Vertreter bedeutet nicht dasselbe wie ein- und dieselbe Partei. Dass es zwischen einem unterhaltsberechtigten Fruchtnießer und dem zur Unterhaltsleistung verpflichteten Fruchtgenussbesteller nie Spannungen geben könnte, wäre eine lebensfremde Annahme. Daher ist grundsätzlich eine Entscheidung des Fruchtnießers, die geeignet ist, das gute persönliche Verhältnis zum Fruchtgenussbesteller zu erhalten, weil sie dem beiderseitigen Gerechtigkeitsempfinden entsprechen könnte, eine zweckmäßige und wichtige Entscheidung.

In dieses Bild fügt sich, dass ein Fruchtgenussrecht üblicherweise im Kreise von Angehörigen und nicht unter Fremden vereinbart wird (vgl. OGH 4 Ob 77/11 v vom 21.6.2011; 6 Ob 82/11 v vom 16.6.2011; 6 Ob 54/11 e vom 16.6.2011; 10 Ob 42/11 s vom 31.5.2011; 2 Ob 192/10 i vom 17.2.2011; 5 Ob 154/10 y vom 9.2.2011; 10 Ob 193/10 d vom 25.1.2011; 3 Ob 234/10 y vom 14.12.2010; ; 1 Ob 185/10 b vom 23.11.2010; 10 Ob 191/10 k vom 23.11.2010 und viele andere). Was bei der Durchführung von Fruchtgenussverträgen üblich ist, wird somit in erster Linie bestimmt durch das Verhalten von Angehörigen, und nicht durch das Verhalten von Fremden. Dies spricht ebenso für die Zulässigkeit eines eingeschränkten Fremdvergleiches.

In Österreich gibt es wenige höchstgerichtliche Entscheidungen darüber, welche Aufwendungen unter die §§ 512 und 513 ABGB zu subsumieren sind und vom Fruchtnießer getragen werden müssen. Dies zeigt u.a. der Umstand, dass die einzige mit diesem Fall (Brandmeldeanlage) in Ansätzen vergleichbare österreichische Entscheidung zu den §§ 512 und 513 ABGB aus dem Jahr 1907 (29.10.1907 GIUNF 3946 betreffend eine Feuerversicherung) stammt.

Daraus folgt: Es gibt in Österreich nur relativ wenige Streitigkeiten in Bezug auf die Frage, welche Aufwendungen gem §§ 512 und 513 ABGB vom Fruchtnießer zu tragen sind, dh, dass sich Fruchtnießer und Fruchtgenussbesteller üblicherweise darüber einigen, wer welche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussobjekt trägt. Daraus folgt, dass es zwischen Fruchtnießern und Fruchtgenussbestellern häufig vorkommt, dass eine Seite ihre rechtlichen Möglichkeiten nicht zu 100% ausnützt, um im Interesse der reibungslosen Abwicklung der Fruchtgenussvereinbarung den Frieden zwischen den Parteien nicht zu gefährden. Eine Ursache dieses Harmoniebedürfnisses ist es, dass das Verhältnis zwischen Fruchtnießer und Fruchtgenussbesteller häufig ein Verhältnis zwischen einer schwächeren und einer stärkeren Person ist und schwächere Personen zur Nachgiebigkeit neigen. Eine solche Nachgiebigkeit kann aus wirtschaftlicher Sicht vernünftig sein, wie oben dargelegt wurde.

Die bisherigen Ausführungen unter Punkt **aa.)** sollten darlegen, dass die Entscheidung der Fruchtnießer, die Kosten der Brandmeldeanlage zu tragen, einem Fremdvergleich standhält.

Diese Ausführungen sollten nichts darüber aussagen, was die Fruchtnießer tatsächlich bewogen hat, diese Kosten zu tragen.

bb.) Das Motiv der Fruchtnießer, die Kosten der Brandmeldeanlage zu tragen:

Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, haben die Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage nur deshalb getragen, weil sie der irrgen Meinung waren, sie seien gemäß dem ABGB ohnedies hiezu verpflichtet. Dies ergibt sich daraus, dass der Vater und Vertreter der Fruchtnießer, der auch die Berufung der Bw. vom 16.10.2008 verfasst hat, in dieser Berufung die Errichtung der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage als "Erhaltungsaufwendungen" und als "Instandhaltungen" bezeichnet hat (S. 4 der Berufung der Bw.). Ferner hat der Vater der Fruchtnießer am 30.6.2010 die Errichtung der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage als "Instandhaltungsaufwendung gem. § 512 ABGB" bezeichnet (S. 5 der Niederschrift vom 30.6.2010). Diese Äußerungen des Vaters der Fruchtnießer weisen deutlich darauf hin, dass die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, die Kosten dieser Anlage nur getragen haben, weil sie glaubten, hierzu ohnedies zivilrechtlich verpflichtet zu sein.

Dieser Rechtsirrtum der Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, ändert nichts daran, dass die Fruchtnießer, wenn sie diese Kosten nicht getragen hätten, die Bw. dadurch gezwungen hätten, diese Kosten zu übernehmen. Dies hätte das gute Einvernehmen zwischen der Bw. und den Fruchtnießern trüben und sich nachteilig auf die Einkunftsquelle auswirken können. Indem die Fruchtnießer diese Kosten getragen haben, auch wenn sie der irrgen Auffassung waren, ohnedies hierzu verpflichtet zu sein, haben sie daher eine Entscheidung getroffen, die geeignet war, das gute Einvernehmen zwischen den Fruchtnießern und der Fruchtgenussbestellerin zu erhalten und die einen möglichen negativen Einfluss auf die Einkunftsquelle verhindert hat.

Das Finanzamt bringt vor (Schreiben vom 1.9.2011), Fruchtnießer und Fruchtgenussbestellerin werden von einer Person vertreten, daher seien die Ausführungen zur Aufrechterhaltung des guten persönlichen Verhältnisses usw. rein theoretischer Natur; diese wirkten geradezu konstruiert.

Hiezu wird bemerkt:

Dass die Fruchtnießer (Kinder) und die Fruchtgenussbestellerin (Mutter) von derselben Person (Vater der Kinder = Ehemann der Mutter) vertreten werden, bedeutet nicht, dass es zwischen den Parteien der Fruchtgenussvereinbarung keine ernsthaften Meinungsverschiedenheiten geben könnte. Ein- und derselbe Vertreter bedeutet nicht dasselbe wie ein- und dieselbe Partei. Dass es zwischen unterhaltsberechtigten Fruchtnießern (Kindern) und der zur

Unterhaltsleistung verpflichteten Fruchtgenussbestellerin (Mutter) nie Spannungen geben könnte, wäre eine lebensfremde Annahme. Daher ist eine Entscheidung, die geeignet ist, Spannungen von vornherein zu vermeiden, eine wichtige Entscheidung, auch wenn die Entscheidungsträger der irrgen Meinung waren, ohnedies keine andere Wahl gehabt zu haben.

Dass sich die Fruchtnießer trotz der mangelnden zivilrechtlichen Verpflichtung gegenüber der Bw. entschlossen haben, diese Investitionskosten 2003 (erstmaliger Einbau einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage) zu tragen, und deren Bezahlung nicht der Bw. zu überlassen, ist eine wichtige und wirtschaftlich zweckmäßige unternehmerische Entscheidung, durch die die Fruchtnießer im Jahr 2003 einen negativen Einfluss auf das Geschehen im Unternehmen verhindert haben. Diese Entscheidung diente der Erhaltung der Einnahmen aus dem Fruchtgenussvertrag.

Eine wirtschaftlich zweckmäßige Entscheidung , die objektiv , dh unabhängig vom Motiv, geeignet war, einen möglichen negativen Einfluss auf die Einkunftsquelle zu verhindern, wird nicht deswegen belanglos, weil der Entscheidungsträger der irrgen Auffassung war, er habe ohnedies keine andere Wahl gehabt. Im Wirtschaftsleben kommt es nur darauf an, objektiv zweckmäßige Entscheidungen zu treffen, unabhängig davon, ob man die Rechtslage immer zu 100 % durchschaut oder nicht. Es ist daher nicht sachgerecht, einen Fruchtnießer, der auf Grund eines Rechtsirrtums eine objektiv sachgerechte und wichtige Entscheidung trifft, anders zu behandeln, als einen Fruchtnießer, der dieselbe sachgerechte und wichtige Entscheidung in voller Kenntnis der Rechtslage trifft.

Das Finanzamt bringt vor (Schreiben vom 1.9.2011), das Auftreten des Vaters der Fruchtnießer und Gatten der Bw. als Vertreter der Fruchtnießer und als Vertreter der Fruchtgenussbestellerin mache es in Wirklichkeit unmöglich, die „einzelnen im Zusammenhang mit der Wohnung getroffenen Entscheidungen unzweifelhaft den Fruchtnießern zuzuordnen“: Hierzu wird bemerkt:

Dieses Vorbringen ist nach Ansicht des Referenten substanzlos. Es ist nicht erkennbar, welche „einzelnen im Zusammenhang mit der Wohnung getroffenen Entscheidungen“ das Finanzamt gemeint haben könnte. Die Entscheidung, die Kosten der Brandmeldeanlage zu tragen, ist unzweifelhaft den Fruchtnießern, vertreten durch deren Vater zuzuordnen (siehe oben). Die Entscheidung, dem Mieter zusätzlichen Raum zur Verfügung zu stellen, durch welche der Mieter erfolgreich überredet werden konnte, das Mietverhältnis aufrecht zu erhalten, ist ebenso eindeutig den Fruchtnießern, vertreten durch deren Vater, zuzuordnen (siehe oben). Es wurde dem Finanzamt der gesamte Sachverhalt detailliert vorgehalten (Schreiben des UFS vom 26.5.2011). Darin wurde auch deutlich zum Ausdruck gebracht, welche Entscheidungen

und Tätigkeiten des Vaters der Fruchtnießer den Fruchtnießern zugeordnet werden können, und welche nicht. Das Finanzamt hat es unterlassen, zu erklären, welche Ausführungen über die Zuordnung der Tätigkeiten des Vaters zu den Fruchtnießern aus welchen konkreten Gründen unrichtig sein könnten.

Dass der Vater der Fruchtnießer die Bw. im Verfahren vor dem Finanzamt und dem UFS vertreten hat, ist kein Grund, die einzelnen im Zusammenhang mit der Wohnung getroffenen Entscheidungen nicht mehr unzweifelhaft den Fruchtnießern zuordnen zu können. Dass ein Rechtsanwalt sowohl seine Frau als auch seine Kinder vertritt, ist in Bezug auf die hier relevanten abgabenrechtlichen Fragen unproblematisch, solange so wie hier im Großen und Ganzen erkennbar ist, welche seiner Tätigkeiten im Namen seiner Frau, und welche seiner Tätigkeiten im Namen seiner Kinder erfolgt sind.

Die Tragung der anteiligen Kosten der Brandmeldeanlage (1.229,53 €) durch die Fruchtnießer im Jahr 2003, in welchem die Fruchtnießer Einnahmen von 13.801,92 € erzielten, gehörte zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb dieser Einkunftsquelle. Daher war für diese Kostentragung die Genehmigung des Pflegschaftsgerichtes nicht erforderlich (§ 154 Abs 2 und 3 ABGB).

Zudem haben die Parteien des Fruchtgenussvertrages das wirtschaftliche Ergebnis der Tragung der Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage (1.229,53 €) durch die Fruchtnießer eintreten und bestehen lassen. Diese Kostentragung ist daher jedenfalls aus steuerlicher Sicht anzuerkennen (§ 23 Abs 3 BAO).

b.) Aufreten gegenüber dem Mieter und anderen Personen:

Die Fruchtnießer sind gegenüber dem Mieter insbesondere durch das Schreiben, mit welchem sie den Mietzins samt Valorisierung für 2003 vom Mieter verlangt haben, als Vermieter aufgetreten (Schreiben der Verwaltungsgemeinschaft vom 21.12.2002). Im Übrigen wird in Bezug auf diese Angelegenheiten auf die Ausführungen betreffend das Jahr 2002 verwiesen (**siehe oben Punkt 3.5. 2002 a).**

c.) Tragung der Kosten, Vereinnahmung der Erträge: Die Fruchtnießer haben die Einnahmen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle vereinnahmt. Die Fruchtnießer, nicht die Bw., haben die damit im Zusammenhang stehenden Betriebskosten und die Kosten der Investition des Jahres 2003 bezahlt. Weitere Kosten sind nicht angefallen. Die Betriebskosten wurden den Fruchtnießern zur Gänze durch den Mieter refundiert (**siehe oben** Feststellungen Punkt 1; Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, insbesondere S. 8,9; Vorbringen Dris JR in der mündlichen Verhandlung; Steuererklärungen der Fruchtnießer 2002,

2003 mit beiliegenden Überschussermittlungen; Berufungsvorbringen; Betriebskostenabrechnungen 2002, 2003, 2006 als Beilagen zur Berufung).

d.) sonstige Aspekte der Bewirtschaftung der Einkunftsquelle:

aa.) Ursache für das Fließen der Einkünfte

Dass die Einkünfte im Jahr 2003 aus dieser Einkunftsquelle fließen konnten, liegt insbesondere daran, dass die Bw. 1991 den Mietvertrag mit Herrn Dr. Mieter geschlossen hat. Auf die Ausführungen betreffend das Jahr 2002 in Bezug auf die Ursache für das Fließen der Einkünfte wird verwiesen, weil sie auch für das Jahr 2003 zutreffend sind (**siehe oben** Punkt 3.5. 2002 c aa).

bb.) Überprüfungen der Betriebskostenvorschreibungen und der wirtschaftlichen Notwendigkeit der sonstigen Investition durch den Vater der Fruchtnießer:

Der Vater der Fruchtnießer prüfte die Richtigkeit der Betriebskostenvorschreibungen (2003: 2.896,12 €) und die wirtschaftliche Notwendigkeit der sonstigen Investition des Jahres 2003 (erstmalige Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage: 1.229,53 €, vgl. S. 4 der Berufung). Er veranlasste die Bezahlung der Betriebskosten und der Kosten der sonstigen Investition. Im Übrigen wird auf die Ausführungen betreffend 2002 verwiesen, da der Sachverhalt in Bezug auf diese Angelegenheiten im Jahr 2003 gleichartig war (**siehe oben** Punkt 3.5 2002 c cc.).

Die Kontrolle der Richtigkeit der Betriebskostenvorschreibungen durch den Zeugen erfolgte erkennbar im Namen der Fruchtnießer. Die Kontrolle der wirtschaftlichen Notwendigkeit der sonstigen Investition 2003 (Brandmeldeanlage) erfolgte nicht erkennbar im Namen der Fruchtnießer (siehe oben).

cc.) sonstige Verwaltungstätigkeiten des Vaters der Fruchtnießer:

Er veranlasste die Bezahlung der Betriebskosten und der Kosten der sonstigen Investition des Jahres 2003 (Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage) vom Konto der Fruchtnießer in deren Namen. Im Übrigen war der Sachverhalt in Bezug auf diese Angelegenheiten gleichartig wie im Jahr 2002. Auf die Ausführungen zum Jahr 2002 wird verwiesen (**siehe oben** 3.5. 2002 c dd).

dd.) Risiko der Fruchtnießer:

Die Fruchtnießer unterlagen im Jahr 2003 einem eingeschränkten wirtschaftlichen Risiko (Risiko von Einkünften von Null, grundsätzlich kein Verlustrisiko- **siehe oben Punkt 1**)

ee.) Rolle der Bw., Rolle des Vaters der Fruchtnießer: In Bezug auf diese Angelegenheiten war der Sachverhalt im Jahr 2003 gleichartig wie im Jahr 2002. auf die Ausführungen bei Punkt 3.5. 2002 c ff wird verwiesen.

e.) Schlussfolgerungen – rechtliche Beurteilung:

Die bedeutsamste unternehmerische Entscheidung, die die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, im Jahr 2003 getroffen haben, war die Bezahlung der anteiligen Kosten der erstmaligen Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage (Berufung, S. 4), obwohl sie hiezu zivilrechtlich nicht verpflichtet gewesen wären. Die Bw. selbst hat im Jahr 2003 keine unternehmerische Entscheidung in Bezug auf die Vermietung dieser Eigentumswohnung getroffen.

Im Ergebnis haben die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, nicht jedoch die Bw., die Einkunftsquelle im Jahr 2003 verwaltet (siehe die oben erwähnten Tätigkeiten 2003 a; b;c; d-bb,cc).

Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, haben, wie schon im Jahr 2002 durch die auch im Jahr 2003 durchgeführten Kontrollen der Betriebskostenvorschreibungen (ohne Beteiligung der Bw. an diesen Kontrollen) das Geschehen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle i.S. einer sparsamen Verwaltung der eingesetzten Mittel beeinflusst.

Die Bw. und ihr Gatte waren sich auch im Jahr 2003 darüber einig, dass ihr Gatte im Namen der Fruchtnießer die erforderlichen Entscheidungen treffen werde und die erforderlichen Kontrollen durchführen werde, die im Zusammenhang mit dieser Einkunftsquelle anfallen konnten.

Eine wichtige Entscheidung, die im Zusammenhang mit dieser Einkunftsquelle getroffen worden ist, war der Abschluss des Mietvertrages von 1991 durch die Bw. mit dem Mieter Dr. Mieter . Diese Entscheidung zeigte noch im Jahr 2003 wesentlich ins Gewicht fallende Auswirkungen, da der Mietvertrag mit diesem Mieter auch im Jahr 2003 immer noch aufrecht war.

Da es in erster Linie auf die Ereignisse des Streitzeitraumes 2003 ankommt, erscheinen die Entscheidung der Fruchtnießer (vertreten durch deren Vater), die anteiligen Kosten der erstmaligen Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage zu tragen, die Verwaltungs- und Kontrolltätigkeiten der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, in Verbindung mit der Einigung zwischen der Bw. und ihrem Gatten, dass dieser die wesentlichen Entscheidungen in Bezug auf diese Einkunftsquelle im Namen der Fruchtnießer treffen werde, wesentlich bedeutsamer als die Entscheidung der Bw. aus dem Jahr 1991, den

Mietvertrag zu schließen. Da die Fruchtnießer auch gegenüber dem Mieter als Vermieter in Erscheinung getreten sind, die Erträge vereinnahmt und die Kosten der Einkunftsquelle getragen haben, ist die Einkunftsquelle im Jahr 2003 den Fruchtnießern zuzurechnen (vgl. VwGH vom 4.3.1986, 85/14/0133; vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988 § 2 TZ 51.6).

2006

a.)

Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, haben im Jahr 2004 oder 2005 eine Kündigung durch den Mieter verhindert. Dies ist ein wesentlicher Akt wirtschaftlicher Disposition, der auch im Jahr 2006 noch seine Auswirkungen zeitigte, weil dieses Mietverhältnis auch im Jahr 2006 noch aufrecht war (**siehe oben** Punkt 1; Ausführungen des Zeugen und der Bw. in der mündlichen Verhandlung).

Zudem haben sich die Fruchtnießer im Jahr 2006 entschlossen, die Kosten der Sanierung eines Liftes in Höhe von 494,33 € (die Kosten hatten im Jahr 2006 28.143,36 € betragen, die Gesamtkosten einschließlich der Anzahlung im Jahr 2005 waren doppelt so hoch gewesen) zu übernehmen (siehe Beilagen ./9, ./10 der Berufung).

b.) Dass die Einkünfte im Jahr 2006 aus dieser Einkunftsquelle fließen konnten, liegt ferner daran, dass die Bw. 1991 den Mietvertrag mit Herrn Dr. Mieter geschlossen hat, der auch im Jahr 2006 immer noch gültig war. Die Fruchtnießer haben diesen Mietvertrag auch im Jahr 2006 eingehalten, dh, sie haben nicht von sich aus die Beendigung des Mietverhältnisses herbeigeführt. Dies ist ein Verhalten, das bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als selbstverständlich anzusehen ist, weil sich im Jahr 2006 und davor kein Sachverhalt ereignet hat, der als Kündigungsgrund im Sinne des MRG zu Gunsten der Fruchtnießer gedeutet hätte werden können.

c.) Überprüfungen der Betriebskostenvorschreibungen und der wirtschaftlichen Notwendigkeit der sonstigen Investitionen durch den Vater der Fruchtnießer:

Der Vater der Fruchtnießer prüfte die Richtigkeit der Betriebskostenvorschreibungen und die wirtschaftliche Notwendigkeit der sonstigen Investition (Liftsanierung). Da die Betriebskostenvorschreibungen in richtiger Höhe erfolgt waren und die genannte sonstige Investition wirtschaftlich erforderlich war, empfahl der Vater der Fruchtnießer seiner Ehefrau, der Bw., nicht, in der Eigentümersversammlung dagegen zu stimmen. Er veranlasste vielmehr die Bezahlung der Betriebskosten und der Kosten der sonstigen Investitionen vom Konto der Fruchtnießer. Der Vater der Fruchtnießer hat bei seinen Überprüfungen der

Betriebskostenvorschreibungen und der wirtschaftlichen Notwendigkeit der sonstigen Investition im Büro des Hausverwalters nicht zu erkennen gegeben, in wessen Namen er diese Überprüfungen vornahm (Aussagen des Zeugen vom 3.3.2010). In Bezug auf die Kontrolle der Betriebskostenzahlungen war jedenfalls für den Hausverwalter erkennbar, dass diese Kontrolle im Namen der Fruchtnießer erfolgt sein musste (**siehe oben** Punkt 1). Diese Überprüfungen nützten den Fruchtnießern jedenfalls, weil jede Überprüfung den Hausverwalter zu sparsamem Umgang mit den ihm anvertrauten Mitteln und zur Durchführung der notwendigen Erhaltungsmaßnahmen oder Investitionen motiviert. Fehlende Kontrollmaßnahmen hätten das Gegenteil bewirkt. Diese Kontrollen trugen daher mittelbar dazu bei, dass die Betriebskostenzahlungen der Fruchtnießer nicht höher waren als erforderlich und dass die nötigen Investitionen (hier: Liftsanierung) durchgeführt wurden. Diese Überprüfungen nützten aber auch der Bw., weil die Durchführung der nötigen Investitionen betreffend die allgemeinen Teile des Hauses, in welchem sich die Wohnung befand, auch der Erhaltung des Vermögens der Bw. diente.

Die Kontrolle der Betriebskostenvorschreibungen durch den Vater der Bw. ist daher durch die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, erfolgt. In Bezug auf die Kontrolle der wirtschaftlichen Notwendigkeit der sonstigen Investition kann nicht festgestellt werden, dass sie im Namen der Fruchtnießer durch deren Vater erfolgt wäre (**siehe oben** Punkt 1).

Die Betriebskostenvorschreibungen und die Liftsanierung waren von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer ohne Mitwirkung der Bw. beschlossen worden. Daher war grundsätzlich die Bw. gegenüber der Gemeinschaft verpflichtet, die damit im Zusammenhang stehenden Kosten zu tragen (§§28-32 WEG).

Die Gesamtheit der Ausgaben einschließlich der Betriebskostenvorschreibungen lag auch 2006 weit unter den Einnahmen (siehe oben Punkt 1). Die Bezahlung der Betriebskostenvorschreibungen (3.588,08 € - siehe Punkt 1) durch die Fruchtnießer war bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise selbstverständlich, weil die Fruchtnießer der Bw. als Fruchtgenussbestellerin gegenüber hiezu zivilrechtlich verpflichtet waren (§ 512, 513 ABGB). Ein wesentlicher Akt unternehmerischer Disposition ist darin daher nicht zu erkennen.

Ob die Bezahlung der Kosten der Liftsanierung 2006 unter § 513 ABGB fällt, hängt davon ab, ob es sich um eine Maßnahme handelt, die als normale Verschleißreparatur angesehen werden kann, die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung regelmäßig, wiederkehrend innerhalb kürzerer Zeitabstände zu erwarten ist (BFH 13.7.2005, VIII ZR 311/04). Diese Frage ist betreffend das Jahr 2006 nicht mehr von Bedeutung (siehe unten Rechtsfolgen).

d.) sonstige Verwaltungstätigkeiten des Vaters der Fruchtnießer:

Auf die Ausführungen betreffend das Jahr 2002, c dd wird verwiesen, da insoweit der Sachverhalt gleichartig war wie im Jahr 2002.

e.) Risiko der Fruchtnießer:

Die Fruchtnießer unterlagen im Jahr 2006 einem eingeschränkten wirtschaftlichen Risiko (Risiko von Einkünften von Null, grundsätzlich kein Verlustrisiko)

f.) Rolle der Bw., Rolle des Vaters der Fruchtnießer:

Auf die Ausführungen betreffend das Jahr 2002, c ff wird verwiesen, da insoweit der Sachverhalt gleichartig war.

g.) Auch im Jahr 2006 wurden Investitionen in jenem Gebäude getätigt, in welchem die streitgegenständliche Wohnung lag, die den Fruchtnießern anteilige Kosten in Höhe von ca 1000 € pro (Durchschnitt 2003-2007) Jahr verursachten, die sie tatsächlich wirtschaftlich getragen haben, weil sie vom Mieter nicht ersetzt wurden. Die anteiligen Kosten dieser Investitionen für 2006 betrugen 494,33 €. Zwar haben die Fruchtnießer diese Investitionen nicht beschlossen (dies erfolgte durch die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer), aber die Fruchtnießer haben die Kosten für diese Investitionen getragen.

Tragung der Kosten, Vereinnahmung der Erträge: Die Fruchtnießer haben die Einnahmen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle vereinnahmt. Die Fruchtnießer, nicht die Bw., haben die damit im Zusammenhang stehenden Betriebskosten und die Kosten der Sanierung des Lifts bezahlt. Weitere Kosten im Zusammenhang mit den Einnahmen sind nicht angefallen. Die Betriebskosten wurden den Fruchtnießern zum Großteil (90,52 % = 3.247,80€/3.588,08 €) durch den Mieter refundiert (**siehe oben** Feststellungen Punkt 1; Aussagen des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, insbesondere S. 8,9; Vorbringen Drs JR in der mündlichen Verhandlung; Steuererklärungen der Fruchtnießer 2002, 2003 mit beiliegenden Überschussermittlungen; Berufungsvorbringen; Betriebskostenabrechnungen 2002, 2003, 2006 als Beilagen zur Berufung).

h.) Auftreten gegenüber dem Mieter und anderen Personen:

Die Fruchtnießer sind gegenüber dem Mieter insbesondere durch das Schreiben, mit welchem sie den Mietzins samt Valorisierung für 2006 vom Mieter verlangt haben, als Vermieter aufgetreten (Schreiben der Verwaltungsgemeinschaft vom 23.12.2005). Der Mieter wusste jedenfalls, dass die Fruchtnießer seine Vermieter waren. Die Fruchtnießer und der Mieter haben dies im Jahr 1999 schriftlich festgehalten (Bestätigung vom 7.1.1999).

i.) Schlussfolgerungen – rechtliche Beurteilung:

Die Ursachen für das Bestehen der Einkünfte im Jahr 2006 waren einerseits der Abschluss des Mietvertrages von 1991 durch die Bw. mit jenem Mieter, der auch noch im Jahr 2006 die Wohnung innehatte, andererseits die Verhinderung der Beendigung des Mietvertrages dadurch, dass die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, dem Mieter 2004 oder 2005 zusätzlichen Raum zur Verfügung gestellt haben.

Im Ergebnis haben die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, nicht jedoch die Bw., die Einkunftsquelle im Jahr 2006 verwaltet (**siehe oben 2006 c; d; g; h).**

Die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer und die Vertrauensleute der Wohnungseigentümer haben durch die im Jahr 2006 durchgeführten Kontrollen der Betriebskostenvorschreibungen (ohne Beteiligung der Bw. an diesen Kontrollen) das Geschehen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle i.S. einer sparsamen Verwaltung der eingesetzten Mittel beeinflusst.

Die Einkunftsquelle ist bereits für das Jahr 2003 den Fruchtnießern zuzurechnen (siehe oben). In den Jahren 2004 und 2005 hat das Finanzamt die Einkunftsquelle nicht mehr der Bw. zugerechnet (Einkommensteuerbescheide vom 17.7.2006 und 1.6.2007). Eine substantielle Änderung der Verhältnisse ist in Bezug auf das Jahr 2006 nicht erkennbar, da die Bw. sich auch im Jahr 2006 jedweder Tätigkeiten und Entscheidungen in Bezug auf diese Einkunftsquelle enthalten hat. Schon allein diese Fakten sprechen für die Zurechnung der Einkunftsquelle an die Fruchtnießer für das Jahr 2006.

Es erscheinen jedenfalls die Verhinderung der Beendigung des Mietverhältnisses im Jahr 2004 oder 2005 durch die Fruchtnießer, die auch noch im Jahr 2006 Auswirkungen zeitigte, und die Verwaltungs- und Kontrolltätigkeiten des Jahres 2006 der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, bedeutsamer als die Entscheidung der Bw. aus dem Jahr 1991, den Mietvertrag zu schließen.

Da die Fruchtnießer auch gegenüber dem Mieter als Vermieter in Erscheinung getreten sind, die Erträge vereinnahmt und die Kosten der Einkunftsquelle getragen haben, ist die Einkunftsquelle für das Jahr 2006 den Fruchtnießern zuzurechnen (VwGH 4.3.1986 85/14/0133; BStBl 1976 II 421).

Aus diesen Gründen kann die Erörterung der Frage, ob die Tragung der anteiligen Kosten der Liftsanierung unter § 513 ABGB fällt und ob daher die Bezahlung dieser Kosten durch die Fruchtnießer bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise selbstverständlich war oder nicht, unterbleiben.

3.6.)

Es liegt jedenfalls in den Jahren 2003 und 2006 ein ernst gemeinter und tatsächlich ausgeübter Fruchtgenuss vor. Dies führt zwar dazu, dass Einkünfte von der Eigentümerin auf die Fruchtnießer verlagert werden und sich dadurch die steuerliche Belastung in der Familie der Bw. insgesamt mindert. Darin liegt jedoch kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (**siehe oben** Punkt 3.4).

3.7.) Vorauszahlungsbescheid 2009 und Folgejahre: Die Bw. bezieht, soweit dies für einen allfälligen Vorauszahlungsbescheid von Belang ist, nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte. Daher ist dieser Vorauszahlungsbescheid aufzuheben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. September 2011