

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 15. November 2012 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2011

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist Hälfteeigentümerin der mit **Kaufvertrag vom 9. Februar 2007** gemeinsam mit ihrem Gatten erworbenen Eigentumswohnung W 007 in PLZ Ort, StrHnr, im Ausmaß von ca. 55 m² mit 2 Balkonen und einem Autoabstellplatz. Die beiden Ehegatten haben jeweils ein auch verbüchertes Veräußerungsverbot eingeräumt.

Mit **Vertrag vom 30. Juni 2011** räumte ihr Gatte der Bf das **Fruchtgenussrecht** an seiner Hälfte der genannten Wohnung und das Recht, diese Liegenschaft ohne seine Zustimmung zu belasten, ein. In dieser Fruchtgenussvereinbarung räumte der Gatte der Bf ausdrücklich das Recht, Mietverträge für die gesamte Liegenschaft abzuschließen, das alleinige unbefristete Verwaltungs- und Vertretungsrecht und das wirtschaftliche Eigentum an seinem Hälftanteil mit dem Hinweis, es sei sein Wunsch, dass die Bf nach außen als wirtschaftliche Eigentümerin der gesamten Liegenschaft auftritt, ein.

Mit am 29. Oktober 2011 unterfertigtem Vertrag **vermietete** die Bf diese Eigentumswohnung **ab 1. November 2011** befristet auf drei Jahre um 500,00 € zuzüglich 10% USt und Betriebskosten. Im Vertrag verpflichtete sich die Mieterin zur monatlichen Überweisung des Mietzinses von 550,00 € auf ein genanntes, auf den Namen der Bf lautendes Konto.

Am **1. Oktober 2012** brachte die Bf die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2011** elektronisch mit FinanzOnline beim Finanzamt ein. Die Bf erklärte neben positiven

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus einem anderen Objekt von 709,36 € auch einen Werbungskostenüberschuss von -104,97 € aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung.

Mit **Schreiben** vom **4. Oktober 2012** forderte das **Finanzamt** die Bf zum Nachweis bzw. Berechnung der Anschaffungskosten beider Mietobjekte auf. Für die gegenständliche Eigentumswohnung bestehe Hälfteeigentum mit dem Gatten, weshalb ein Feststellungsverfahren (Formulare E6, E6b) erforderlich wäre. Eine Prognoserechnung für diese Eigentumswohnung sei vorzulegen.

Mit **Schriftsatz** vom **8. November 2012** legte die oben genannte steuerliche Vertreterin der Bf für beide Mietobjekte eine Ermittlung und Aufteilung der Anschaffungskosten auf Gebäude und Grund sowie ein Anlagenverzeichnis vor. Für die gegenständliche Eigentumswohnung wurden zusätzlich der bereits oben genannte, ab 1. November 2011 geltende Mietvertrag sowie die geforderte Prognoserechnung, nach der sich bereits im zweiten Jahr ein positiver Totalgewinn ergibt, vorgelegt.

Die gegenständliche Eigentumswohnung sei von den Ehegatten zwar gemeinsam erworben worden, die Bf sei jedoch alleinige wirtschaftliche Eigentümerin und als solche dafür voll verfügberechtigt. Aus dem beigefügten Mietvertrag sei ersichtlich, dass nur die Bf als Vermieterin auftritt, allein die Mieten erhält und allfällige Erhaltungsarbeiten bezahlt.

Daher seien auch sämtliche Einnahmen und Ausgaben für diese Vermietung ausschließlich der Bf zuzurechnen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2011** vom **15. November 2012** setzte das Finanzamt mit folgender Begründung unter Erhöhung der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 604,39 € (709,36-104,97) auf 709,36 € und Feststellung eines Einkommens von 12.984,74 € eine Einkommensteuer von 503,05 € fest, woraus sich nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von 1.489,68 € eine gerundete Abgabengutschrift von 987,00 € ergab:

Die Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung werde mangels Fruchtgenussvertrages nicht der Bf alleine zugerechnet. Entsprechend den Eigentumsverhältnissen liege eine gemeinsame Vermietung der Bf mit ihrem Gatten vor. Abschließend wurde die Bf aufgefordert, beim zuständigen Finanzamt eine Steuernummer zur Feststellung der Einkünfte zu beantragen.

Mit am 23. November 2012 zur Post gegebenem **Schriftsatz** vom **22. November 2012** erhab die Bf **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 und beantragte die in der Einkommensteuererklärung ausgewiesenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Zur Begründung verwies die Bf auf die der Berufung angeschlossene, ebenfalls bereits oben genannte Fruchtgenussvereinbarung vom 30. Juni 2011. Dieser sei zu entnehmen, dass der Gatte der Bf an der gegenständlichen Eigentumswohnung das gesamte wirtschaftliche Eigentum von seinem Hälftanteil mit allen Rechten und Pflichten überlassen habe. Daher stehe der Bf das gesamte Nettoeinkommen aus dieser Liegenschaft zu.

Mit **Vorlagebericht** vom **10. Juni 2013** legte das Finanzamt eine Kopie der Berufung und der Fruchtgenussvereinbarung mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vor. Zur Begründung führte das Finanzamt lediglich aus, infolge fremdunüblicher Fruchtgenussvereinbarung seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Eigentumsverhältnissen entsprechend auf die Ehegatten aufzuteilen.

Über **Aufforderung** des erkennenden **Gerichts** vom **18. Februar 2016** legte die **Bf** mit **Schriftsatz** vom **29. Februar 2016** zur gegenständlichen Eigentumswohnung den bereits erwähnten Kaufvertrag vom 9. Februar 2007, einen Grundbuchauszug, Kontoauszüge und Belege betreffend Zahlung des Mietzinses auf das auf die Bf lautende Konto und Zahlung von Ausgaben durch die Bf sowie Überschussrechnungen für die Jahre 2011 bis 2014 vor und führte sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Nach dem Grundbuchauszug unterliege der Hälftanteil des Gatten der Bf einem Veräußerungsverbot. Durch die Fruchtgenussvereinbarung vom 30. Juni 2011 habe der Gatte der Bf noch weitere Rechte über seinen Hälftanteil eingeräumt, wodurch die Bf wirtschaftliche Eigentümerin der gesamten Wohnung sei und ihr daher auch die gesamte Abschreibung zustehe. In Betrachtung des Gesamtbildes sei es eindeutiger Wille des Gatten, dass die Bf wie eine Eigentümerin über die gesamte Wohnung verfügen darf. Er werde dies auch schriftlich bestätigen, sofern dies gewünscht werde. Ein Veräußerungs- und Belastungsverbot stelle nur eines von vielen Indizien für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum dar. Das Vorliegen der Voraussetzungen sei anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles zu beurteilen (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Die geforderten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2011-2014 und Unterlagen für 2011 über die von der Bf allein bezahlten Ausgaben bzw. erhaltenen Einnahmen seien angeschlossen. Die Bf habe zur Umsatzsteuerpflicht optiert. Die Einnahme von 3.550,00 € (3.11.2011) setze sich aus der dann auf ein Sparbuch gelegten Kautions von 3.000,00 € und der Miete von 550,00 € zusammen.

Mit **Schriftsatz** vom **7. März 2016** erteilte die **Bf** die Zustimmung zur Aufhebung des bekämpften Bescheides gemäß § 300 BAO.

Mit **Beschluss** vom **11. März 2016** leitete das erkennende Gericht die Zustimmungserklärung der Bf sinngemäß mit folgender Begründung an das Finanzamt zur Aufhebung des bekämpften Bescheides gemäß § 300 BAO weiter:

Die Bf habe die seit 9. Februar 2007 in ihrem Hälfteneigentum stehende gegenständliche Wohnung auf Grund des vom zweiten Hälfteneigentümer (Ehegatten) mit Vertrag vom 30. Juni 2011 eingeräumten Fruchtgenussrechtes zivilrechtlich gültig alleine auf Grund des Mietvertrages vom 29. Oktober 2011 ab 1. November 2011 vermietet. Die Mieteinnahmen seien dem Mietvertrag entsprechend auf ein Konto der Bf überwiesen und die aus der Vermietung dieser Wohnung resultierenden Ausgaben der Bf verrechnet und von ihr bezahlt worden. Die Einkünfte aus Vermietung der gegenständlichen Wohnung seien deshalb – entgegen dem bekämpften Bescheid – der Bf zuzurechnen.

Mit **Schreiben vom 24. März 2016** weigerte sich das **Finanzamt** mit folgender Begründung den bekämpften Bescheid gemäß § 300 BAO aufzuheben:

1. Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen seien die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten:

Um Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anzuerkennen, seien zumindest jene Publizitätserfordernisse zu erfüllen, die im Zivilrecht obligat bzw. bei Verträgen zwischen Fremden Standard sind. So sei aus steuerrechtlicher Sicht ein Mindestmaß an Publizität nur dann erfüllt, wenn die Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten auch im Grundbuch eingetragen wurde (UFS 24.11.2005, RV/0390-L/03; BFG 24.04.2014, RV/5100184/2012).

Da im vorliegenden Fall weder eine Eintragung im Grundbuch erfolgt, noch ein Notariatsakt errichtet worden sei, sei die Vereinbarung nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen.

2. Der Zuwendungsfruchtgenuss müsse weiters für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein, wobei ein Zeitraum von zehn Jahren als ausreichend angesehen werden könne. Dagegen enthalte die vorgelegte Vereinbarung keine Regelung über die Dauer des Fruchtgenusses.

Mit **Schriftsatz** vom **1. April 2016** verzichtete die Bf für den Fall der vollinhaltlichen Stattgabe ihrer Beschwerde auf die Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung und nahm zum Schreiben des Finanzamtes vom 24. März 2016 sinngemäß wie folgt Stellung:

Zu Punkt 1.:

Den dem erkennenden Gericht bereits übermittelten Unterlagen sei eine mehr als ausreichende Publizität zu entnehmen. Dies sei in den letzten Jahren auch faktisch so gelebt worden. Das Finanzamt habe erst nach drei Jahren eine Begründung abgegeben. Dies führe zu unnötigen Verzögerungen und Kosten des Beschwerdeverfahrens.

Die Vereinbarung sei sehr wohl ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen, weil die Bf sowohl die Mieter gesucht als auch die Mietverträge gemacht und die Kosten getragen habe.

Damit sei auch aus steuerlicher Sicht auf jeden Fall ein Mindestmaß an Publizität erfüllt. Die Grundbuchseittragung sei für eine rechtlich abgesicherte Position nicht zwingend erforderlich, könne, wenn gewünscht, jedoch jederzeit gemacht werden.

Zu Punkt 2.

Die vorgelegte Vereinbarung sei als unbefristet anzusehen und gehe damit über den Zeitraum von zehn Jahren hinaus. Der Bf könne dieses Fruchtgenussrecht aufgrund der unbefristeten Dauer, wenn überhaupt, nur schwer genommen werden.

Die in Punkt 2 vom Finanzamt angeführte Rechtsauffassung sei nur ohne jeden Bezug auf eine Rechtsprechung aus den Einkommensteuerrichtlinien kopiert worden und stelle nur eine isolierte Meinung der Finanzverwaltung dar.

Außerdem sei der Zuwendungsfruchtgenuss bereits seit mehr als fünf Jahren so gelebt worden und werde auch weiterhin so gelebt werden, sodass sich spätestens in fünf Jahren die Dauer von zehn Jahren durch gelebte Tatsachen erfülle.

Mit am 7. April 2016 zugestelltem **Schreiben vom 5. April 2016** übermittelte das **erkennende Gericht** dem Finanzamt den Schriftsatz der Bf vom 1. April 2016 zur Gegenäußerung binnen zweier Wochen.

Mit **Schreiben vom 18. April 2016** gab das **Finanzamt** sinngemäß im Wesentlichen folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bf vom 1. April 2016 ab:

Die dem Finanzamt erst nach Bescheiderlassung vorgelegte Fruchtgenussvereinbarung zwischen der Bf und ihrem Gatten erfülle keine einzige der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169) erforderlichen Bedingungen (nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, klarer, eindeutiger unzweifelhafter Inhalt, fremdüblich):

Die Fruchtgenussvereinbarung sei nicht im Grundbuch eingetragen. Nach bisheriger einheitlicher Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes (RV/0390-L/03, RV/0602-S/09, RV/5100184/2012) sei eine Grundbucheintragung aber Voraussetzung für die Anerkennung einer Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten.

Dem Einwand, eine Grundbucheintragung sei nicht zwingend erforderlich, sei entgegen zu halten, dass eine rechtlich abgesicherte Position auch in keiner anderen Weise belegt worden sei.

Die Unterzeichnung des einzigen Mietvertrages und die Vorlage einer einzigen an die Bf adressierten Rechnung allein zeigten jedenfalls noch keine ausreichende Publizität auf. Die Vereinbarung enthalte keine Regelung über die Lastentragung. Selbst wenn sich diese Frage bereits aus § 512 ABGB ergebe, spreche das Fehlen einer derartigen Regelung sowohl gegen einen klaren Inhalt als auch gegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarung, weil unter Fremden die Frage, wer die mit dem Bestandsobjekt zusammenhängenden Aufwendungen zu tragen hat, essentiell sei.

Zwischen Fremden wäre ein Fruchtgenussrecht nicht in dieser lapidaren Form vereinbart worden. Vielmehr sei es gerade bei Liegenschaften fremdüblich, Dienstbarkeiten wie die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ins Grundbuch einzutragen.

Das Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Bf ist Hälfteeigentümerin der mit **Kaufvertrag** vom **9. Februar 2007** gemeinsam mit ihrem Gatten erworbenen Eigentumswohnung W 007 in PLZOrt,StrHnr. Die beiden Ehegatten haben beide ein auch verbüchertes Veräußerungsverbot eingeräumt.

Mit **Vertrag vom 30. Juni 2011** räumte ihr Gatte der Bf das **Fruchtgenussrecht** an seiner Hälfte der genannten Wohnung und das Recht, diese Liegenschaft ohne seine Zustimmung zu belasten, ausdrücklich das Recht, Mietverträge für die gesamte Liegenschaft abzuschließen, das alleinige unbefristete Verwaltungs- und Vertretungsrecht und das wirtschaftliche Eigentum an seinem Hälftanteil mit dem Hinweis, es sei

sein Wunsch, dass die Bf nach außen als wirtschaftliche Eigentümerin der gesamten Liegenschaft auftritt, ein.

Mit am 29. Oktober 2011 unterfertigtem Vertrag **vermietete** die Bf diese Eigentumswohnung **ab 1. November 2011** befristet auf drei Jahre um 500,00 € zuzüglich 10% USt und Betriebskosten. Im Vertrag verpflichtete sich die Mieterin zur monatlichen Überweisung des Mietzinses von 550,00 € auf ein genanntes, auf den Namen der Bf lautendes Konto.

Für die Monate November und Dezember 2011 überwies die Mieterin den Mietzins von 550,00 € am 3. November 2011 und am 5. Dezember 2011 auf das Konto der Bf. Am 8. November 2011 bezahlte die Bf auf Grund einer an sie gerichteten Rechnung Kosten der Instandhaltung der gegenständlichen Wohnung in Höhe von 63,89 € (netto 53,24 €) bar.

Am **1. Oktober 2012** brachte die Bf die **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2011** elektronisch mit FinanzOnline beim Finanzamt ein. Die Bf erklärte neben positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus einem anderen Objekt von 709,36 € auch einen Werbungskostenüberschuss von -104,97 € aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung.

In den Jahren 2012 bis 2014 erzielte die Bf aus der Vermietung der gegenständlichen Wohnung Einnahmenüberschüsse in Höhe von 2.061,68 €, 156,90 € und 1.937,50 €

Beweiswürdigung

Die Eigentumsverhältnisse und das Veräußerungsverbot der Ehegatten ergeben sich aus dem Grundbuchauszug der gegenständlichen Liegenschaft und dem von der Bf vorgelegten Kaufvertrag vom 9. Februar 2007. Der Inhalt der Fruchtgenussvereinbarung und des Mietvertrages sind durch die ebenfalls von der Bf vorgelegten Kopien der beiden Verträge aktenkundig.

Die vertragsgemäße Durchführung der letztgenannten beiden Verträge ist durch die vorgelegten Kopien der Kontoauszüge und Rechnungen belegt.

Der oben dargestellte Sachverhalt ist auch gar nicht strittig.

Strittig ist im gegenständlichen Fall jedoch , ob die aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung resultierenden Einkünfte des Veranlagungsjahres 2011 wie erklärt der Bf allein oder je zur Hälfte der Bf und ihrem Gatten zuzurechnen sind.

Im zweiten Fall wäre ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO durch das Lagefinanzamt (§ 22 Abs. 2 Z 1 AVOG) durchzuführen. Auf die Hinweise des Finanzamtes auf die entsprechenden Formulare (E6, E6b) im Vorhalt vom 4. Oktober 2012 und die Aufforderung, beim zuständigen Finanzamt eine Steuernummer zur Feststellung der

Einkünfte zu beantragen, am Ende der Begründung des bekämpften Bescheides wird hingewiesen.

Die nachfolgenden Ausführungen zur Zurechnung von Einkünften, insbesondere bei der Einräumung des Fruchtgenusses unter Ehegatten sind weitgehend der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 03.09.2013, RV/0990-L/12**, entnommen:

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die **Einkunftsquelle** zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Unter Vermietung), auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das **Unternehmerrisiko** trägt, der also die **Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern** (Doralt/Toifl, EStG¹⁴ § 2 Tz 142 unter Hinweis auf Ruppe, in Tipke, Einkunftsquellen, 18, und **VwGH 20.09.1988, 87/14/0167**).

Dass die Zurechnung von Wirtschaftsgütern von der Zurechnung von Einkünften unterschieden werden muss, ist in der Steuerrechtslehre unbestritten (vgl. Gassner, in ÖStZ 2003, S 440, unter Hinweis auf Ruppe, in Tipke (Hrsg.) Übertragung 13 ff).

Mit der Frage der Einkünftezurechnung hat sich im Mai 2003 der 15. Österreichische Juristentag befasst (vgl. EAS 2294 vom 10.6.2003, SWI 2003, S. 421). **Tanzer, Einkünftezurechnung** im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, VÖJT 2003 111/1 (Manz, Wien 2003, ISBN 3-214-10945-6) hat bezüglich der Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht - soweit für den gegenständlichen Fall relevant - im Wesentlichen Folgendes herausgearbeitet (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

Nicht die, durch eine entsprechende Betätigung oder ein bestimmtes Rechtsverhältnis erwachsende, Ausgabe oder Aufwendung steht im Vordergrund, als vielmehr die Erzielung von Einnahmen. Im Begriff der Einkünfte fügt sich die Ausgabe zur Einnahme und nicht umgekehrt (S. 5). Deshalb erscheint es auch einzig sinnvoll, die Untersuchung der Zurechnung von Einkünften von der Seite der ertragsteuerlich entsprechend qualifizierten Einnahmen her aufzunehmen (S. 6). Zurechnung von Einkünften bedeutet die Beachtung eines Durchgriffsverbotes durch jenes Gebilde, dem die Steuerrechtsordnung einerseits Steuerrechtssubjektivität verliehen hat, das aber andererseits typisch menschlichem Wirtschaften und menschlichen Bedürfnissen zu dienen hat. Der Säugling wirtschaftet bereits für sich, selbst wenn er dazu eines gesetzlichen Vertreters bedarf (S 8). Beim Fruchtgenuss (stellvertretend für andere regeltypisch schwächere Nutzungsrechte an fremden Vermögen) bei vermögensgegründeten Einkünften (an fremden Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung) ist entscheidend, ob diese Einkünfte derart fest mit dem ihnen zugrunde liegenden Vermögen verbunden sind, dass kein beweglicher aktiv betätigbarer Punkt der Einnahmenerschließung auszumachen ist, oder ob er gegenüber dem fremden Vermögen erkennbar und wirtschaftlich belangvoll wird (S. 30). Es kommt nicht auf die weitere Ausgestaltung als entgeltlich oder unentgeltlicher, vorbehaltener oder übertragener Fruchtgenuss an. Das Rechtsinstitut des Fruchtgenusses steht hier auch nur

pars pro toto. Auch andere, lediglich schuldrechtlich begründete Rechtstitel können ausreichen (S. 35).

In diesem Zusammenhang wird seitens des erkennenden Gerichts ergänzend darauf hingewiesen, dass auch nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht das Eigentum oder ein dingliches Recht des Vermieters oder Verpächters voraussetzt. Es genügt, wenn ein obligatorisches Nutzungsverhältnis zum Eigentümer besteht, auf Grund dessen der Nutzungsberchtigte die zu nutzende Sache einem Dritten überlässt (**BFH Urteil vom 26.10.1971 VIII R 137170**, und vom **26.8.1975 VIII R 195/71, BStBl II 1976, 183**). Ein schuldrechtliches Nutzungsrecht kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Eintragung des vereinbarten Nießbrauchs im Grundbuch unterblieben und anzunehmen ist, dass die **Vertragspartner die Bestellung des Nießbrauchs auch ohne Grundbucheintragung gelten lassen wollten** (BFH Urteil vom 30.7.1985 VIII R 71/81, BStBl 11 1986, 329, und vom 16.10. 1984 IX R 81/82, BStBl 11 1985, 391).

Dies entspricht auch der österreichischen Zivilrechtslage:

Nach ständiger Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (**OGH 13.10.1994, 8 Ob 534/94; 29.11.1995, 7 OB 603/94; 11.4.1996, 6 Ob 2061/96y**) hat der durch Vertrag Fruchtgenussberechtigte bei fehlender Eintragung ins Grundbuch zwar kein dingliches, jedoch ein obligatorisches Recht die Liegenschaft (hier Eigentumswohnung) zu nutzen, wie es ihm beliebt, und damit auch zu vermieten (was in der gegenständlichen Fruchtgenussvereinbarung ausdrücklich erwähnt worden ist).

Auch im österreichischen Einkommensteuerrecht sind nach ständiger Rechtsprechung (**VwGH 25.01.1993, 92/15/0024; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046; VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146; BFG 24.04.2014, RV/5100184/2012; BFG 28.05.2014, RV/1100465/2012; UFS 13.01.2004, RV/0219-G/03; UFS 03.09.2013; RV/0990-L/12**) auch dem bloß obligatorisch berechtigten Fruchtnießer die Einkünfte aus seiner Vermietung zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit hat, über die Einkunftsquelle maßgeblich zu disponieren.

An sich sind die Vorstellungen von einem Fruchtnießer, der unabhängig vom Eigentümer und auf seine Rechnung Mietverhältnisse eingeht, beendet, verändert usw., durchaus tauglich, um darin die Einkunftsquelle ausmachen zu können. Einkunftsgrund ist die betreffende Liegenschaft; ohne sie keine Vermietungstätigkeit. Eben die Letztere schiebt sich aber, grundsätzlich nicht notwendig starr verbunden mit dem Eigentum an dem Bestandobjekt, zwischen dieses und die Einkünfte (Tanzer aaO S 38). Wer etwa für einen Zeitraum von drei Jahren einen Fruchtgenuss oder ein sonstiges Nutzungsrecht an einem Objekt, sei es entgeltlich oder unentgeltlich, erhalten hat, das bereits mit viel längerfristigen und wesentlich unkündbaren Mietverträgen in Bestand gegeben ist, der wird letztlich zum (passiven) Einzieher der Mietzinse.

Entscheidend muss werden, ob dem Nutzungsberchtigten ein nennenswerter, nicht nur rechtlicher, sondern auch tatsächlicher Spielraum in der Einkünfteerzielung

verbleibt, den er auch aktiv wahrzunehmen imstande ist. Auslösend für die Einkünfte sind und bleiben die betreffenden Mietverhältnisse. Fehlt es an ihrer aktiv-eigenständigen Gestaltbarkeit, so können - vergleichbar den Einkünften aus Kapitalvermögen - die Einkunftsquelle und damit die Einkünfte nicht ursprünglich übergeleitet werden. Erst der tatsächliche Entschluss begründet entsprechend originäre Einkünfte aus - an sich inaktiven - Einkünften aus Rechtsverhältnissen. Die Qualifizierung eines Nutzungsrechtes an fremden Vermögen muss demgegenüber nachrangig sein und bleiben. Nicht die Unterscheidung zwischen dinglichem Fruchtgenuss und obligatorischen Nutzungsrechten, vorbehaltenen oder übertragenen Berechtigungen, Brutto oder Nettonießbräuchen, entgeltlichen oder unentgeltlichen Rechtseinräumungen, bestimmt die Einkunftsquelle. Entscheidend wird nur die aktive Verfügungsmacht über das entscheidende Moment der Einkünfteerzielung (S. 39).

Im gegenständlichen Fall bestand bei Einräumung des Fruchtgenussrechtes durch den Gatten durch die Vereinbarung vom 30. Juni 2011 noch gar kein Mietverhältnis. Die Bf hat die gegenständliche Eigentumswohnung erstmals mit Vertrag vom 29. Oktober 2011 ab 1. November 2011 vermietet. Die Bf hat damit die durch die Fruchtgenussvereinbarung eingeräumte Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen genutzt. Die Bf hat auch nachweislich – die wenn auch geringen – Ausgaben betreffend das Mietobjekt, soweit sie nicht durch die Mieterin zu tragen sind, bezahlt.

Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes ist eine vertragliche Regelung der Lastentragung beim Fruchtgenuss gar nicht erforderlich, weil dies als dispositives Recht schon im Zivilrecht durch die §§ 512 bis 516 ABGB eingehend geregelt ist. Deswegen teilt das erkennende Gericht die Ansicht, unter Fremden werde die Frage, wer die mit dem Bestandobjekt zusammenhängenden Aufwendungen zu tragen hat, als essentiell geregelt, ebenso wenig. Es ist eben allgemein bekannt, dass durch das ABGB umfangreiche Regelungen bestehen, die beim Vertragstypus Fruchtgenuss, sofern nichts Abweichendes vereinbart wird, gelten. Auf die entsprechende ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt VwGH 27.06.2013, 2009/15/0219, unter Hinweis auf Hofmann in Rummel ABGB³ I (2000) § 512 Rz 1) wird hingewiesen.

Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 24. März 2016 unter Hinweis auf die Entscheidungen UFS 24.11.2005, RV/0390-L/03 und BFG 24.04.2014, RV/5100184/2012, sinngemäß eingewendet, der Zurechnung der Vermietungseinkünfte (allein) an die Bf stünde wegen Fehlens eines Notariatsaktes und der Eintragung ins Grundbuch mangelnde Publizität iSd Rechtsprechung zu nahen Angehörigen entgegen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen

Es trifft zu, dass die Bf und ihr Ehegatte, die die Fruchtgenussvereinbarung getroffen haben, nahe Angehörige (§ 25 Abs. 1 Z 1 BAO) sind.

In **§ 21 bis § 23** Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 (**BAO**) ist Folgendes geregelt:

§ 21. (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 22. (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

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

Die Verlagerung privat motivierter Geldflüsse soll durch die Hintan Haltung von Missbrauchshandlungen (§ 22 BAO) und Scheinhandlungen (§ 23 BAO) verhindert werden.

Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (**VwGH 06.04.1995, 93/15/0064**). Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (**VwGH 18.10.1995, 95/13/0176**). Daher sind eindeutige Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit (VwGH 26.01.1999, 98/14/0095) im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)**
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und**
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)**

Diese Kriterien sind bei der Beweiswürdigung von Bedeutung (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221; 20.11.1990. 89/1470090).

Die Begründung betreffend mangelnde Publizität unter Pkt. 1 ihres Schreibens vom 24. März 2016 hat das Finanzamt folgendem Rechtssatz des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 24.11.2005, RV/0390-L/03) entnommen:

Um Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich anzuerkennen, sind zumindest jene Publizitätserfordernisse zu erfüllen, die im Zivilrecht obligat bzw. bei Verträgen zwischen Fremden Standard sind. So ist aus steuerrechtlicher Sicht ein Mindestmaß an Publizität nur dann erfüllt, wenn die Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten auch im Grundbuch eingetragen wurde.

Diese Rechtsansicht wird vom erkennenden Gericht als überschießend nicht geteilt, weil auch das mangels Verbücherung nur obligatorische Fruchtgenussrecht (**OGH 13.10.1994, 8 Ob 534/94; 29.11.1995, 7 OB 603/94; 11.4.1996, 6 Ob 2061/96y**) nach ständiger Rechtsprechung (**VwGH 25.01.1993, 92/15/0024; VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046; VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146; BFG 24.04.2014, RV/5100184/2012; BFG 28.05.2014, RV/1100465/2012; UFS 13.01.2004, RV/0219-G/03; UFS 03.09.2013; RV/0990-L/12**) auch im Einkommensteuerrecht zur Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung beim Fruchtgenussberechtigten führen kann, wenn er – wie im gegenständlichen Fall - die Möglichkeit hat, über die Einkunftsquelle maßgeblich zu disponieren. Dies gilt auch unter Ehegatten (**VwGH 25.01.1993, 92/15/0024**).

In der Entscheidung **UFS 24.11.2005, RV/0390-L/03**, auf die sich das Finanzamt stützt, lag nur eine mündliche Fruchtgenussvereinbarung vor, deren Inhalt überdies zweifelhaft blieb.

Das vom Finanzamt in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (**BFG 24.04.2014, RV/5100184/2012**) zitiert zur Angehörigenjudikatur auf Seite 9 die oben genannte Entscheidung UFS 03.09.2013, RV/0990-L/12, die ein nicht verbücheretes Fruchtgenussrecht zwischen Ehegatten (!) anerkannt hat, und erwähnt nur die fehlende Grundbucheintragung. Die Versagung der Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung wurde vorrangig auf die Unkenntnis der Mieter über den Wechsel auf der Gegenseite und Beibehaltung des Kontos gestützt.

Die schriftliche Fruchtgenussvereinbarung vom 30. Juni 2011 wurde im gegenständlichen Fall dem Finanzamt mit Einlangen der Berufung am 27. November 2012 bekannt. Dieser Vereinbarung entsprechend hat die Bf als alleinige Vermieterin jedoch schon am 29. Oktober 2011 einen Mietvertrag ab 1. November 2011 abgeschlossen, für den laut handschriftlichem Vermerk vom 31.10.2011 die Selbstberechnung der Gebühr erfolgt ist. Die der Fruchtgenussvereinbarung und dem Mietvertrag entsprechende Zahlung auf das Konto ist durch die Überweisungen am 3. November und 5. Dezember 2011 belegt. Dies gilt auch für die am 8. November 2011 bezahlten Werbungskosten.

All dies sind Umstände, die nach außen sichtbar geworden sind und für das Vorliegen der vorgelegten schriftlichen Fruchtgenussvereinbarung sprechen. Dass die Fruchtgenussvereinbarung erst nachträglich erstellt worden wäre, hat das Finanzamt nicht behauptet, geschweige denn dies glaubhaft gemacht.

Der oben zitierte Rechtssatz und das sich darauf berufende Finanzamt lassen die von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägte Bestimmung des § 23 Abs. 3 BAO außer Acht, wonach sogar die – hier gar nicht vorliegende - Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen eines Formmangels für die Erhebung der Abgaben insoweit und so lange ohne

Bedeutung ist, als die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen.

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes fällt nämlich nicht unter die in § 1 Abs. 1 lit. b Notariatsaktgesetz taxativ aufgezählten Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten.

Die seitens des Finanzamtes angezogene Verbücherung des Fruchtgenussrechts ist im gegenständlichen Fall außerdem ohnehin nicht erforderlich, um die Rechtsposition der Bf zur Ausübung der alleinigen Nutzung der Liegenschaft auch gegen Dritte zu schützen, weil ein Veräußerungsverbot ihres Gatten im Grundbuch vermerkt ist. Eine Veräußerung des Hälftenanteiles durch den Gatten der Bf ist deshalb gar nicht möglich.

Ebenfalls unzutreffend ist das Argument des Finanzamtes, die Position der Bf als Fruchtgenussberechtigte sei auf keine ausreichende Dauer abgesichert.

Dem wurde von der Bf im Schriftsatz vom 1. April 2016 zutreffend sinngemäß entgegnet, dass das Fruchtgenussrecht der Bf unbefristet und damit ohnehin länger als die von den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 116) als ausreichen angesehenen 10 Jahre eingeräumt worden ist.

Dass die gegenständliche Fruchtgenussvereinbarung vom 30. Juni 2011 unbefristet gilt, ergibt sich nicht nur aus dem Fehlen einer Frist, sondern auch der Passage, mit der der Gatte der Bf ausdrücklich "... bei dieser Liegenschaft seiner Gattin das alleinige unbefristete Verwaltungs- und Vertretungsrecht und auch das wirtschaftliche Eigentum an seinem Hälftenanteil einräumt."

Die Bf hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die gegenständliche Fruchtgenussvereinbarung vom 30. Juni 2011 mittlerweile nahezu 5 Jahre "gelebt" worden und ein Ende nicht absehbar ist, weil der Bf ihre Rechtsposition bei der gegebenen Vertragslage nur schwer – wenn überhaupt – genommen werden kann.

Das erkennende Gericht teilt daher unter Beachtung aller Umstände in freier Beweiswürdigung die Beurteilung der Bf, dass die gegenständliche Fruchtgenussvereinbarung steuerlich anzuerkennen ist.

Erwägungen

Gemäß **§ 2 Abs. 1** Einkommensteuergesetz 1988, BGBI. 1988/400 (**EStG 1988**) ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Gemäß Abs. 3 leg. cit. unterliegen der Einkommensteuer nur die dort aufgezählten Einkünfte, wozu nach Z 5 auch jene aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 gehören.

Nach obigen Feststellungen sind die Einkünfte aus der Vermietung der gegenständlichen Wohnung auf Grund der Fruchtgenussvereinbarung – entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes im bekämpften Bescheid – der Bf allein zuzurechnen.

Die Beschwerde ist demnach berechtigt.

Die Höhe der Einkünfte ist nicht strittig. Die Bf ist Hälfteneigentümerin der Eigentumswohnung und für die zweite Hälfte wurde ihr vom Ehegatten unbefristet nicht

nur der Fruchtgenuss eingeräumt und dessen Veräußerungsverbot verbüchert, sondern auch ausdrücklich das wirtschaftliche Eigentum eingeräumt.

Die Höhe der erklärten Einkünfte ist deshalb nicht zu beanstanden.

Der bekämpfte Bescheid war deshalb antragsgemäß entsprechen der Einkommensteuererklärung durch Verminderung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den Werbungskostenüberschuss der gegenständlichen Wohnung von 104,97 € von bisher 709,36 € auf 604,39 € abzuändern.

Durch den mit 730,00 € beschränkten Veranlagungsfreibetrag des § 41 Abs. 3 EStG 1988 von nunmehr 604,39 € (bisher 709,36 €) werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jedoch wie im bekämpften Bescheid egalisiert.

Das Einkommen, die Einkommensteuer, die anrechenbare Lohnsteuer und die Abgabengutschrift bleiben deshalb unverändert. Nur die Bemessungsgrundlagen (Einkommen), die Art (Einkommensteuer) und Höhe der Abgabe sind Bestandteil des Spruches eines Abgabenbescheides (Ritz BAO⁵, § 198 Tz 10).

Nur der Spruch eines Bescheides kann jedoch Anfechtungsgegenstand iSd § 250 Abs. 1 lit. b BAO sein (Ritz aaO, § 250 Tz 7, unter Hinweis auf VwGH 21.06.1977, 2183, 2184/75).

Die Änderungsbefugnis bei der Entscheidung über eine Beschwerde ist durch die Sache begrenzt. Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Finanzamtes gebildet hat (Ritz aaO, § 279 Tz 10, unter Hinweis auf VwGH 29.07.2010, 2009/15/0152; 27.09.2012, 2010/16/0032; 25.04.2013, 2012/15/0161).

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Für die Beurteilung der strittigen Fragen des gegenständlichen Falles ist allein die Beweiswürdigung entscheidend, was durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt ist.

Deshalb ist eine Revision nicht zulässig.

