



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. AM , W, vertreten durch die Stb, vom 15. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 25. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft in der EZ 2470 Grundbuch M, bestehend aus den Grundstücken Nr. 2923/2, landwirtschaftlich genutzt, im Ausmaß von 3.611 m², Nr. 2926, landwirtschaftlich genutzt, im Ausmaß von 2.958 m² und Nr. 2923, Weg, im Ausmaß von 296 m².

Auf Grund eines zwischen dem Bw. und JP, G-Str., abgeschlossenen Pachtvertrages (Bl. 64 Arbeitsbogen) wurde die gg. Liegenschaft beginnend mit 1.1.1988 auf unbestimmte Zeit an JP verpachtet.

Mit Schreiben vom 22.12.1992 (Bl. 26 Arbeitsbogen) erklärte der Bw., dass "sämtliche Pachteinnahmen von Herrn JP aus M ab Jänner 1993 meiner Mutter, BM, zu ihrer freien

Verwendung stehen. Meine Mutter übernimmt und verpflichtet sich damit, sämtliche Steuern und Abgaben für dieses Grundstück zu übernehmen".

Zur Sicherstellung des der BM eingeräumten Kredites erklärte sich der Bw. mit Schreiben vom 15.11.1993 damit einverstanden, dass der von JP entrichtete Pachtzins zur ganzen Höhe auf das Kreditkonto der GiroCredit Bank AG überwiesen wird (Bl. 32 Arbeitsbogen).

Mit Schreiben der GiroCredit Bank vom 16.11.1993 wurde die Abtretung der Pachtzinsforderungen gegenüber JP vollinhaltlich angenommen (Bl. 25 Arbeitsbogen).

Die Pachteinnahmen wurden in der Folge von BM erklärt und vom Finanzamt ihr zugerechnet.

Anlässlich einer beim Bw. durchgeföhrten Prüfung der Aufzeichnungen wurde festgestellt, dass im Falle von Einmahnungen fälliger Pachtforderungen der Rechtsanwalt regelmäßig im Namen des Bw. aufgetreten ist und dass auf allen Schriftstücken der Bw. selbst aufscheint. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass wirtschaftliches Eigentum der BM nicht vorliege und daher die Einnahmen aus der Verpachtung des Grundstückes EZ 2470 GB M dem Eigentümer zuzurechnen seien. Dementsprechend wurden beim Bw. in den Jahren 1997 bis einschließlich 2001 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv ATS 246.000,-- (ATS 250.000,-- abzüglich ATS 4.000,-- Werbungskosten) und für 2002 Euro 17.877,49 angesetzt und die Einnahmen der BM um diesen Betrag gekürzt.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2002 eingebrochenen Berufung wird zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt, dass die Mutter des Bw. wirtschaftliche Eigentümerin der betreffenden Liegenschaft gewesen sei.

Der Bw. habe ab 1.1.1993 die Einkunftsquelle seiner Mutter, BM , übertragen, worüber der Pächter sowohl vom Bw. als auch von BM informiert worden sei. BM habe über die Einkunftsquelle frei und zeitlich unbeschränkt verfügen können, was besonders durch die Forderungszession gegenüber der Bank zum Ausdruck komme.

Auch durch das zu Gunsten von G und BM eingeräumte Veräußerungs- und Belastungsverbot habe der Bw. über die Liegenschaft tatsächlich nicht verfügen können.

Die Pacht habe BM in ihrem Namen dem Pächter verrechnet und entsprechende Zahlungsbestätigungen ausgestellt, sie habe auch das Risiko hinsichtlich der Einbringlichkeit der Pacht getragen. Ebenso hätte sie im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses einen neuen Mieter suchen und einen neuen Mietvertrag abschließen müssen. Weiters habe sie die laufenden Betriebskosten getragen. Der Pächter habe die Zahlungen direkt auf das Konto von BM gezahlt.

BM habe bewusst auf eine Erhöhung des Pachtzinses entsprechend der Indexklausel des Pachtvertrages verzichtet. Dies habe sie ohne Zustimmung des grundbücherlichen

Eigentümers gemacht. Hätte der Bw. über die Einkunftsquelle verfügt, so hätte er jedenfalls diese Indexerhöhung vorgenommen.

Rechtsanwalt Mag. WK habe seinen Schriftwechsel sowie Überweisungen und Abrechnungen immer mit BM geführt, diese habe auch die Kosten für die rechtsfreundliche Vertretung getragen.

Weiters habe BM Mahnschreiben an den Pächter geschickt, vom Bw. seien solche Aktivitäten nicht gesetzt worden.

BM sei überdies hinsichtlich der gg. Vermietung Mitglied beim Haus- und Grundbesitzerverband gewesen. Dieser habe die Wertsicherung des Mietzinses überwacht und im Falle von Erhöhungen entsprechende Schreiben an BM , die auch die Kosten der Mitgliedschaft getragen habe, versandt.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 4.3.1986, ZI. 85/14/0153, sowie auf eine Entscheidung des UFS, RV/0197-L/04, und die einschlägige Literatur vertrat der Bw. die Ansicht, dass sich im vorliegenden Fall der Fruchtgenuss und die Wirtschaftsführung durch BM ergebe und dass jedenfalls vom Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums bei BM auszugehen sei.

Darüber hinaus wurde auf die bei BM im Jahr 1994 durchgeföhrte Betriebsprüfung, im Rahmen welcher die steuerliche Berücksichtigung der gg. Einkünfte bei BM nicht beanstandet wurde, und auf die vom Finanzamt akzeptierte Vorgangsweise des Bw. verwiesen und ausgeführt, dass sich der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz von Treu und Glauben darauf verlassen dürfe, dass sich die Abgabenbehörde nicht ohne triftigen Grund dazu in Widerspruch setzen dürfe, was sie früher vertreten hat.

Die nunmehrige Änderung in den angefochtenen Bescheiden stelle eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar.

Der Berufung beigelegt wurden nachstehende Nachweise

Ein Schreiben des RA Mag. WK , worin dieser bestätigt, dass er in der Angelegenheit BM gegen JP im Auftrag von BM tätig geworden sei. Um den standesrechtlichen Richtlinien zu entsprechen, habe er mit dem Bw. als grundbücherlichen Eigentümer zwecks Auftragerteilung Kontakt aufgenommen, wobei dieser ihm mitgeteilt habe, dass sämtliche Tätigkeiten und auch Zahlungen an seine Mutter BM vorzunehmen seien, da diese die wirtschaftliche Eigentümerin sei. Um dem Einwand der mangelnden Aktivlegitimation zu entgehen, sei er nach außen hin für den Bw. eingeschritten. er habe jedoch sämtliche Korrespondenz und auch Zahlungen an BM geleistet.

Ein Mahnschreiben der GmbH an JP , welches sowohl im Briefkopf als auch am Blattende den Vermerk BM , c/o GmbH enthält

Die Bestätigung der GiroCredit Bank betreffend die Annahme der an BM abgetretenen Pachtzinsforderungen

Ein Grundbuchauszug betreffend die gg.Liegenschaft

Eine Rechnung betreffend den Pachtschilling für das Jahr 1997, gezeichnet von BM

Einzahlungsbelege, die als Empfängerin BM ausweisen

Bestätigungen der BM über die für 2000 und 2001 erhaltenen Pachtzahlungen

Ein Schreiben des Steuerberaters Dkfm. WS an das FA Linz, mit welchem dem Finanzamt mitgeteilt wird, dass die Pachteinnahmen aus dem dem Bw. gehörenden Grundstück M auf Grund des Umstandes, dass diese zur Gänze verpfändet sind und zur Abdeckung eines von BM aufgenommenen Kredites verwendet werden, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise BM zugerechnet worden seien.

Ein weiteres Schreiben des Steuerberaters Dkfm. WS an das FA Linz, in welchem mitgeteilt wird, dass der Bw. keine Steuererklärungen mehr abzugeben habe, weil die Pachteinnahmen aus dem Grundstück M wirtschaftlich seiner Mutter zuzurechnen seien und von dieser auch in die Erklärungen aufgenommen wurden

Ein Auszug aus dem Betriebsprüfungsbericht betreffend BM

In einer zur Berufung abgegebenen Stellungnahme wurde ergänzend ausgeführt, dass der Vorbesitzer des gg. Grundstückes GM, der Vater des Bw. gewesen sei und dass der Bw. auf Grund des Zuschlages im Versteigerungsverfahrens Eigentümer sei. Der Hauptwohnsitz der Familie G und BM (Eltern des Bw.) befindet sich seit 23.6.1997 in Grenada.

Den Berufungsausführungen wurde entgegengehalten, dass aus sämtlichen Schriftstücken (S. 35 bis 64 Arbeitsbogen) der Bw. als tatsächlicher Vermieter hervorgehe. Aus dem Schreiben des RA Mag. WK vom 2.1.2001 (Bl. 50 Arbeitsbogen) sei auch das Vorhaben des Bw. ersichtlich, das Grundstück an jemand anderen zu vermieten.

Die Mahnschreiben für rückständige Pachtzahlungen würden von WM (GmbH) bzw. von der dort beschäftigten Frau GU erstellt. WM sei der Bruder von GM, der sich um die finanziellen Belange von G und BM kümmere. Die äußerst angespannte finanzielle Lage resultiere aus wirtschaftlichen Misserfolgen (Insolvenzen) beider aus dem Gebrauchtwarenhandel. BM komme nach den Angaben von Dkfm. WS meist erst Ende Herbst für die Wintermonate nach Österreich.. Die Kosten von Mag. WK seien zumindest in einigen Fällen aus den Fremdgeldern einbehalten worden. Die Pacht sei teilweise vom Anwalt (nach Klagen) kassiert worden, einige

Male habe GM das Geld in bar abgeholt. Die Rechnung habe BM ausgestellt. Auf dem Überweisungsbeleg betreffend die Pacht für Jänner 2001 (Einkommensteuerakt S. 19/2002) habe sogar JP "Pacht Al.M" vermerkt.

Es sei kein Schreiben, in dem ausdrücklich auf die Erhöhung des Pachtzinses verzichtet wurde, vorgelegt worden. Dass der Pächter an der Grenze seiner finanziellen Möglichkeiten gewesen sei, gehe aus den Klagsschriften hervor.

BM sei weder berechtigt, neue Verträge abzuschließen, noch sei sie Ansprechpartnerin (Mahnungen....). Mangels der Möglichkeit, auf das Bestandverhältnis Einfluss zu nehmen, liege kein wirtschaftliches Eigentum vor.

Die sogenannten früheren Betriebsprüfungen seien in Wirklichkeit Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, die vom Umfang her keinesfalls mit einer Betriebsprüfung vergleichbar sind, gewesen. Insbesondere sei das Vorliegen von "wirtschaftlichem Eigentum" bisher noch nie Gegenstand einer Prüfung gewesen.

In einer zur Stellungnahme des Betriebsprüfers abgegebenen Gegenäußerung wurde bestätigt, dass es auf Grund der schlechten finanziellen Situation des Pächters tatsächlich im Jahr 2000 bzw. Anfang 2001 Überlegungen und auch schon konkrete Gespräche mit einem anderen Mieter gegeben habe. Allerdings sei diese Alternative nicht vom Bw., sondern von BM in Erwägung gezogen worden.

Ein Bekannter von BM, RL von der A-GmbH; sei beauftragt worden, einen anderen Mieter für die Liegenschaft zu suchen. Diesen Auftrag habe jedoch BM, erteilt. Dies könne von RL bestätigt werden. Gleichzeitig wurde ein Schreiben der Geschäftsführerin der A-GmbH und Ehegattin des RL, SL, vom 25.1.2005 vorgelegt, in welchem BM der Auftrag für die Vermittlung des Schrottplatzes M sowie die treuhänderische Abwicklung über die Kanzlei Mag. WK bestätigt wird.

Da jedoch JP seine Rückstände beglichen habe können, habe BM entschieden, das Mietverhältnis mit ihm nicht aufzulösen.

Der Bw. hätte zwar den Abschluss eines neuen Mietvertrages befürwortet, hätte jedoch keinerlei Entscheidungsbefugnis und somit den Mietvertrag nicht eigenmächtig abschließen können.

Daraus lasse sich konkret ableiten, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht bei BM gelegen sei, denn sie habe – entgegen den Wünschen des Bw. – das Mietverhältnis mit JP fortgesetzt.

Wenngleich der Hauptwohnsitz von G und BM für die Beurteilung der Frage des wirtschaftlichen Eigentums nicht relevant sei, werde trotzdem richtig gestellt, dass nur GM seit 1997 seinen Hauptwohnsitz in Grenada habe, der Hauptwohnsitz von BM sei nach wie vor in

Österreich, sie habe sich lediglich fallweise anlässlich von Auslansaufenthalten in Österreich abgemeldet.

Dass die Mahnschreiben von WM (GmbH) bzw. von Frau GU erstellt wurden, sei nach Auffassung des Bw. ein weiterer Hinweis dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum bei BM gelegen sei, da sie während ihrer Abwesenheit WM ersucht habe, die Mahnschreiben zu verfassen und an den Mieter zu senden. In den Mahnschreiben sei zudem vermerkt, dass WM für BM tätig geworden sei.

In diesem Zusammenhang wurde auch eine Bestätigung des WM vom 2.2.2005 (Einkommensteuerakt S. 50/2002) vorgelegt, wonach BM ihren Schwager beauftragt habe, während ihrer Abwesenheit die Zahlungseingänge betreffend die Vermietung des Grundstückes in M zu überwachen und gegebenenfalls Mahnschreiben an den Mieter zu verfassen. Die Vermietung sei seit dem Jahr 1993 Angelegenheit seiner Schwägerin gewesen und sei er immer nur von ihr ersucht worden, in dieser Angelegenheit tätig zu werden. Einen diesbezüglichen Auftrag seines Neffen (des Bw.) habe es nicht gegeben.

Dass die Pacht teilweise von RA Mag. WK kassiert wurde, sei im Zusammenhang mit seiner schriftlichen Aussage, dass er im Auftrag von BM tätig war, eindeutig als Hinweis zu werten, dass das wirtschaftliche Eigentum bei BM gelegen sei. Ebenso könne Mag. WK bestätigen, dass die eingehenden Zahlungen immer an BM weitergeleitet worden seien. Auch die Abholung des Geldes durch den Ehemann von BM , der von ihr beauftragt worden sei, sei ein eindeutiges Indiz dafür.

Eine Bevollmächtigung von RA Mag. WK , WM (bzgl. Mahnschreiben) oder GM (bzgl. Mietinkasso) durch den Bw. habe es hingegen niemals gegeben.

Wenngleich der Vermerk "*Pacht Al.M*" auf dem Überweisungsbeleg tatsächlich AM bedeuten könnte, so sei dies noch keinerlei Hinweis darauf, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Bw. liege, denn der Pachtvertrag aus dem Jahr 1998 sei ja nicht neu abgeschlossen worden. Entscheidend sei, dass als Empfänger laut Beleg BM vermerkt und die Überweisung auf das Konto von BM erfolgt sei.

Weiters sei zu erwähnen, dass auf den anderen Überweisungsbelegen als Empfänger immer BM angeführt und z.B. auf der Überweisung vom 15.3.2001 als Verwendungszweck "*Pacht BM 3/2001 M*" (Einkommensteuerakt S. 20/2002) vermerkt sei.

Dem Vorwurf der Bp, dass kein Schreiben vorgelegt worden sei, wonach ausdrücklich auf eine Erhöhung des Pachtzinses verzichtet wurde, wurde entgegengehalten, dass BM zwar bewusst gewesen sei, dass die Miete auf Grund der Indexklausel erhöht werden hätte können, sie habe aber bewusst darauf verzichtet. Ein solcher Verzicht werde jedoch im Wirtschaftsleben

normalerweise dem Mieter nicht noch ausdrücklich mitgeteilt, daher gebe es auch kein diesbezügliches Schriftstück.

Gründe für einen solchen Verzicht seien wirtschaftliche Überlegungen der BM gewesen. Hingegen hätte der Bw. als grundbürgerlicher Eigentümer nicht auf diese Erhöhung verzichtet. Tatsächlich sei vom Bw. im Jahr 1991, also vor Abtretung der Einkunftsquelle an seine Mutter, eine Indexerhöhung durchgeführt worden.

Die Tatsache, dass bis zur Übertragung der Einkunftsquelle im Jahr 1993 die Indexerhöhungen vorgenommen wurden, danach jedoch nicht mehr, sei ein weiterer Hinweis darauf, dass tatsächlich eine Änderung des wirtschaftlichen Eigentümers vorliege.

Mit Jahresende 2004 habe BM eine Neuberechnung der Wertsicherung beim Haus- und Grundbesitzerbund veranlasst, wobei auf der Berechnung (E-Akt S. 52/2002) der Vermerk "BM iS JP" angeführt sei. Damit sei klar, dass BM diese Berechnung veranlasst habe und für sie diese Berechnung durchgeführt worden sei.

Zur Ansicht der Bp, dass BM weder Ansprechpartnerin noch berechtigt gewesen sei, neue Verträge abzuschließen, wurde auf obigen Ausführungen verwiesen. Aus diesen gehe eindeutig hervor, dass sie sehr wohl in Bezug auf das Mietverhältnis entscheidungsberechtigt gewesen sei.

Weiters wurde unter Hinweis auf die Prüfungsfeststellungen anlässlich der Umsatzsteuer-Prüfung im Jahr 1994 nochmals vorgebracht, dass die Zurechnung der gg. Mieteinkünfte an BM von der Prüferin geprüft und auch akzeptiert worden sei, da in den insgesamt vereinnahmten Mieteinkünften auch jene der gg. Liegenschaft enthalten sind. Auch wenn es sich dabei lediglich um eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung gehandelt habe, sei davon auszugehen, dass zumindest die Grundlagen der Umsatzsteuerermittlung geprüft wurden. Schon damals hätte man feststellen müssen, dass eventuell kein wirtschaftliches Eigentum der BM vorgelegen sei und daher die Umsätze gar nicht von ihr, sondern vom Bw. zu versteuern gewesen wären. Diese Feststellung sei jedoch damals nicht getroffen und die steuerliche Behandlung akzeptiert worden. Auch bei der Prüfung im Jahr 1995 seien sämtliche Unterlagen vorgelegt, geprüft und die steuerliche Berücksichtigung der gg. Einkunftsquelle nicht beanstandet worden. Dadurch habe sich BM nochmals in ihrer Rechtsauffassung bestätigt gesehen und sich darauf verlassen, dass die von ihr gewählte Vorgangsweis richtig sei.

Auf Grund der Mitteilungen des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt, dass die Einkunftsquelle vom Bw. an seine Mutter abgetreten worden sei und dass keine weiteren Steuererklärungen abzugeben seien, habe das Finanzamt schließlich akzeptiert, dass der Bw. keine Einkünfte aus der Vermietung mehr erziele. Aus diesem Grund sei im Jahr 1997 die Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 1996 jeweils mit 0,00 festgesetzt worden. Erst anlässlich

der Betriebsprüfung im Jahr 2004 sei hinsichtlich der jahrelang akzeptierten Vorgangsweise eine andere Beurteilung vorgenommen worden. Die nunmehrige Änderung in den angefochtenen Bescheiden stelle daher eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, wem die Einkünfte aus der Verpachtung der Liegenschaft EZ 2470 GB M zuzurechnen sind.

Der Bw. vertritt die Auffassung, dass zufolge der Vereinbarung vom 22.12.1992 ab 1.1.1993 seine Mutter, BM , als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ 2470, Grundbuch M , anzusehen sei und daher die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle ihr zugerechnet werden müssten.

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Laut Lehre und Rechtsprechung sind die Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, § 2, Tz 142, VwGH vom 25.2.1997, 92/14/0039, vom 21.7.1998, 93/14/0149, vom 29.5.1990, 90/14/0002, vom 19.11.1998. 97/15/0001, vom 24.2.2004, 2000/14/0186 und weitere).

Im vorliegenden Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der gg. Pachtvertrag betreffend die mit 1.1.1988 beginnende Verpachtung des Grundstückes EZ 2470 Grundbuch M, wurde zwischen dem Bw. als Verpächter und JP als Pächter abgeschlossen.

Gem. Pkt. III. dieses Pachtvertrages kann das Pachtverhältnis von jedem der Vertragsteile unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist zum 31.12. eines jeden Jahres gekündigt werden. Gem Pkt. VI. des Pachtvertrages ist der Verpächter ungeachtet der Kündigungsbestimmungen bei Vorliegen eines wichtigen Grundes berechtigt, ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist das Vertragsverhältnis vorzeitig aufzukündigen.

Auf der gg. Liegenschaft lastet ein Belastungs- und Veräußerungsverbot gem. § 364c ABGB zu Gunsten von G und BM (Eltern des Bw.).

Laut schriftlicher Erklärung des Bw. vom 22.12.1992 stehen seiner Mutter, BM , ab Jänner 1993 sämtliche Pachteinnahmen von JP zu ihrer freien Verwendung. Im Gegenzug dazu verpflichtet sich BM , sämtliche Steuern und Abgaben für das Grundstück zu tragen.

Aus zivilrechtlicher Sicht folgt daraus, dass trotz der zwischen dem Bw. und seiner Mutter getroffenen Vereinbarung, wonach die Pachteinnahmen, respektive das Wirtschaftsgut der Mutter zur Verfügung stehen soll, ausschließlich der Bw. als Vertragspartner berechtigt ist, das zwischen ihm und JP zu Stande gekommen Pachtverhältnis gem. Pkt. III., allenfalls gem. Pkt. VI. des Pachtvertrages aufzukündigen. Denn aus der Erklärung vom 22.12.1992 kann für BM kein tatsächlich durchsetzbarer Rechtsanspruch abgeleitet werden. Ebenso könnte das Recht zur Auflösung des Bestandvertrages nach § 1118 ABGB nicht von BM ausgeübt werden (vgl. dazu OGH vom 11. Oktober 1984, 7Ob 649/84).

Vor diesem Hintergrund ist es auch erklärlich, dass der diesbezügliche Schriftverkehr (betreffend Vertragsaufkündigung) von RA Mag. WK im Namen des Bw. geführt wurde und ebenso die Klage auf zwangsweise Räumung der Liegenschaft vom Bw. als klagender Partei eingebbracht wurde.

Gem. § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Wirtschaftliches Eigentum, wie es im § 24 Abs. 1 lit. d BAO definiert wird, wird allgemein als Ausfluss der so genannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO: "*Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*") angesehen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist (Ritz, Kommentar zur BAO³, Rz 1f zu § 24, und die dort zitierte Judikatur). Dies ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann" (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Nun enthält jedoch § 24 BAO nur Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch von Einkünften. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften müssen sich daher nicht decken. Für die Zurechnung von Einkünften ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern (vgl. VwGH vom 29. November 1994, Zi. 93/14/0150). Bei der Zurechnung von

Einkünften kommt es dabei auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (vgl. VwGH vom 19. November 1998, ZI. 97/15/0001 und vom 26. September 2000, ZI. 98/13/0070), aber auch nicht - wie etwa im Bereich des § 22 BAO - auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher" Gründe für eine vorgenommene Gestaltung, an.

Eine Einkunftsquelle kann nun nicht nur durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, welche die Erzielung von Einkünften ermöglichen, überlassen werden, sondern auch in der Weise, dass der (wirtschaftliche) Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung verzichtet und sie einem anderen überlässt, wie dies zB bei einer Fruchtnießung der Fall sein kann. Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung kann allerdings nicht schon dann die Rede sein, wenn der Eigentümer dem "Fruchtnießer" einzig und allein die Einkünfte überlässt, die Dispositionen zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst trifft. Die Einkunftsquelle kann erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftszielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen intentionen gestaltet. Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509ff ABGB) an einem Bestandobjekt entspricht dabei grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle.

Wenngleich im vorliegenden Fall kein Fruchtgenussrecht iSd § 509 ABGB vereinbart wurde und sich aus der Vereinbarung (Erklärung) vom 22.12.1992 auch nicht die Einräumung eines solchen ableiten lässt (dazu hätte es zudem einer Verbücherung dieses Rechtes bedurft), ist doch zu beachten, dass im Sinne obiger Ausführungen aus abgabenrechtlicher Sicht für die Zurechnung von Einkünften maßgebend ist, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle disponieren und so die Art der Nutzung bestimmen kann. Auch im Erkenntnis vom 21. Juli 1998, ZI. 93/14/0149 hat der VwGH ausgesprochen, dass Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige ist, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung der Dinge ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Dazu ist festzuhalten, dass aus der Aktenlage, insbesondere dem Vorbringen des Bw. in Verbindung mit den vorgelegten Unterlagen eindeutig der übereinstimmende Wille des Bw. und dessen Mutter, wonach ab Jänner 1993 die Verpachtung der bezughabenden Liegenschaft nunmehr auf Rechnung und Gefahr der BM geführt werden sollte, ersichtlich ist. Auch wenn nach der Erklärung des Bw. (der bei der Abfassung dieses Schreibens rechtlich nicht vertreten war) vom 22.12.1992 (lediglich) die Pachteinnahmen aus der gg. Liegenschaft seiner Mutter zur freien Verfügung stehen (was an sich eine Überlassung von Einkünften und

damit eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung darstellen würde), ist doch nach den tatsächlichen Gegebenheiten davon auszugehen, dass BM vom Bw. die uneingeschränkte Dispositionsbefugnis hinsichtlich der Liegenschaft EZ 2470 GB M eingeräumt erhielt und berechtigt und verpflichtet war, diese Liegenschaft auf eigenes Risiko zu bewirtschaften.

Diese Feststellung gründet sich insbesondere darauf, dass BM dem Pächter gegenüber als neue Verpächterin aufgetreten ist, indem JP vom Wechsel in der Person des Verpächters informiert wurde und der Pächter diesen Umstand zur Kenntnis genommen hat. Weiters ist aktenkundig, dass BM die Pacht in ihrem Namen dem Pächter verrechnet (E-Akt, S. 18/2002) und entsprechende Zahlungsbestätigungen (E-Akt, S.22 u. 23/2002) ausgestellt hat und dass die Zahlungen von JP zumeist direkt auf das Konto von BM, über welches der Bw. nicht verfügberechtigt war, gezahlt hat. Darüber hinaus hat sich der Bw. mit Schreiben vom 15.11.1993 ausdrücklich damit einverstanden erklärt, dass der von JP entrichtete Pachtzins zur Sicherstellung des der BM eingeräumten Kredites zur ganzen Höhe auf das Kreditkonto der GiroCredit Bank AG überwiesen wird.

Dass der Pachtzins in jenen Fällen, wo der Pächter mit der Zahlung säumig war, direkt vom RA kassiert wurde, ändert nichts daran, dass BM über die Einkunftsquelle verfügen konnte, zumal laut Angaben des RA Mag. WK die Zahlungen im Auftrag der BM eingefordert und schließlich an sie weitergeleitet wurden. Auch die Tatsache, dass der Zins gelegentlich vom Ehegatten der BM in bar abgeholt wurde, schließt die Dispositionsbefugnis der BM nicht aus. Vielmehr ist der Umstand, dass BM ihren Ehegatten mit dem Inkasso beauftragt hat, ein weiterer Hinweis darauf, dass nach außen hin BM als Verfügungsberechtigte über die Liegenschaft aufgetreten ist.

Dass auf manchen Überweisungsbelegen der Zusatz "*Pacht A1.M*" vermerkt ist, spricht gleichfalls nicht gegen eine Zurechnung der Einkünfte an Brigitte Meinhart, zumal auf sämtlichen Überweisungsbelegen als Empfänger BM angeführt ist (E-Akt, S. 19-21/2002).

BM hat weiters das Risiko hinsichtlich der Einbringlichkeit der Pacht getragen, was schon daraus ersichtlich ist, dass im Falle eines Zahlungsverzuges des Pächters die jeweiligen Mahnschreiben im Auftrag der BM verschickt wurden. Dass die Mahnschreiben für rückständige Pachtzahlungen nicht von BM persönlich, sondern von der GmbH erstellt wurden, resultiert daraus, dass BM häufig ortsbewegen war und für den Fall der Abwesenheit ihren Schwager – der sich laut Stellungnahme der Bp zur Berufung ohnehin um die finanziellen Belange von G und BM kümmert - mit der Überwachung der Zahlungseingänge und Einbringung der ausstehenden Pachtzahlungen beauftragt hat (siehe Schreiben vom 2.2.2005, E-Akt, S. 50/2002). In den Mahnschreiben (E-Akt, S.15/2002) ist zudem am Briefkopf und – Ende der Name BM c/o GmbH vermerkt

Ebenso wurden die laufenden Betriebskosten von BM entrichtet.

BM war nach Ansicht des UFS auch Ansprechpartnerin hinsichtlich der gg. Liegenschaft. Die gegenteilige Auffassung des Betriebsprüfers wird vor allem durch die Bestätigung des Mag. WK vom 29.1.2004, das Schreiben der SL vom 25.1.2005 (E-Akt, S.49/2002), die Bestätigung des WM vom 2.2.2005 (E-Akt, S. 50/2002) und nicht zuletzt durch die Tatsache, dass der Haus- und Grundbesitzerbund über Veranlassung der BM die Wertsicherung errechnet hat, widerlegt.

Was die Korrespondenz von RA Mag. WK in der Angelegenheit JP betrifft, so ist dieser zur Vermeidung des Einwandes der mangelnden Aktivlegitimation (siehe die oben stehenden zivilrechtlichen Ausführungen) zwar nach außen hin für den grundbürgerlichen Eigentümer der gg. Liegenschaft (Bw.) eingeschritten, doch wird im Schreiben vom 29.1.2004 bestätigt, dass er im Auftrag von BM tätig geworden ist und die Zahlungen an BM geleistet hat (siehe Bestätigung vom 29.1.2004, Bl. 27 Arbeitsbogen)

Dass kein Schreiben, in dem ausdrücklich auf die Erhöhung des Pachtzinses verzichtet wird, vorgelegt wurde, schließt nicht aus, dass BM dennoch in den Entscheidungsprozess betreffend die Höhe des Pachtschillings eingebunden war. Denn es ist im Wirtschaftsleben nicht üblich, dass ein solcher Verzicht dem Mieter bzw. Pächter gesondert mitgeteilt wird.

Überdies war BM Mitglied beim Haus- und Grundbesitzerverband, welcher die Wertsicherung des Mietzinses hinsichtlich der gg. Liegenschaft im Namen von BM überwacht hat (E-Akt, S. 52). Auch daraus ergibt sich, dass nach außen hin BM als Entscheidungsbefugte über die Bezug nehmende Liegenschaft aufgetreten ist.

Dazu kommt das zu Gunsten von G und BM eingeräumte Veräußerungs- und Belastungsverbot gem. § 364 c ABGB, welches BM in Verbindung mit den bereits genannten Umständen nach Ansicht des UFS eine – einem Fruchtnießer ähnliche- Position verschafft.

Das Vorbringen des Betriebsprüfers in der Stellungnahme zur Berufung, wonach BM nicht berechtigt war, neue Verträge abzuschließen, mag zwar zutreffen, hat aber nach Ansicht des UFS nicht zur Folge, dass die Einkünfte aus der Verpachtung zwingend dem Bw. zuzurechnen sind.

Nicht zuletzt ist die Vereinbarung der Überlassung der Einkunftsquelle sowohl auf Grund des Schreibens des steuerlichen Vertreters der BM vom 27.4.1995 und der Angabe der betreffenden Einkünfte in den Einkommensteuererklärungen der BM als auch auf Grund der damit korrespondierende Bekanntgabe des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 30.4.1996, dass die Pachteinnahmen wirtschaftlich der BM zuzurechnen seien und sich daher die Abgabe

von Steuererklärungen für den Bw. erübrige, auch gegenüber der Abgabenbehörde in Erscheinung getreten.

Vor diesem Hintergrund ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass der Bw. nach der nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge BM nicht nur die Einkünfte hinsichtlich der Liegenschaft EZ 2470 Grundbuch M zukommen hat lassen, sondern dass -in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - diese Liegenschaft mit Wirkung ab 1.1.1993 der BM auf eigene Rechnung zur Nutzung überlassen wurde und dass BM im Außenverhältnis faktisch als Wirtschaftsführerin aufgetreten ist.

Im Sinne der eingangs zitierten Judikatur ist daher davon auszugehen, dass BM über die streitgegenständliche Liegenschaft wirtschaftlich verfügen kann, weshalb die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle ihr zuzurechnen sind.

Der Vollständigkeit halber bleibt anzumerken, dass entgegen der Ausführungen des Bw. der Grundsatz von Treu und Glauben durch das Finanzamt nicht verletzt wurde.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (zB VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).

Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209).

Nach ständiger Judikatur (zB VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104).

Unter diesem Gesichtspunkt kann daher der Umstand, dass die Zurechnung der maßgeblichen Einkünfte bei BM auch nach der bei BM durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung (ungeachtet der Tatsache, dass die Frage des wirtschaftlichen Eigentums nicht Gegenstand der Umsatzsteuer-Sonderprüfung war) unbeanstandet blieb und erst anlässlich der Betriebsprüfung im Jahr 2004 eine andere rechtliche Beurteilung erfolgte, nicht als Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben angesehen werden.

Beilagen: 11 Berechnungsblätter

Wien, am 31. Mai 2006