

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 08.05.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 20.04.2017, betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Am 11.4.2017 reicht der Beschwerdeführer (Bf) seine Einkommensteuererklärung ein und erklärt unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 670 Euro Einnahmen (Pacht) sowie 194,42 Euro Ausgaben (Grundsteuer und landw. Beiträge). Beigelegt wird ein Vertrag vom Dezember 2016, wonach der Bf seiner Schwester "ein Fruchtgenußrecht über die Hälfte der jährlichen Pachteinnahmen aus der Verpachtung meiner landwirtschaftlichen Grundstücke an XY" ab dem Jahr 2016 einräumt. Die gesamte Pachtzahlung werde zwecks Vereinfachung vom Bf inkassomäßig eingehoben und die Hälfte davon innerhalb eines Jahres an die Schwester persönlich übergeben. Die Pachteinnahmen für das Jahr 2016 betragen 1.340 Euro.

Mit Bescheid vom 20.4.2017 wird der Bf zur Einkommensteuer veranlagt, wobei die Pachteinnahmen mit 1.340 Euro angesetzt werden. Begründend wird ausgeführt, der Vertrag halte keinem Fremdvergleich stand. Es handle sich um Mittelverwendung. Durch die Weitergabe der halben Pachteinnahmen könne die Steuerpflicht nicht verschoben werden.

In der dagegen gerichteten Beschwerde vom 8.5.2017 bringt der Bf vor, er vermisse eine Begründung dafür, warum der Vertrag bzw die bestehende Erbschaftsregelung nicht anerkannt werde. Es handle sich schon deshalb um keine Mittelverwendung, weil der Bf weder Eigentümer noch sonst Verfügungsberechtigter der Mittel sei, die er seiner Schwester überbringe. Das Fruchtgenussrecht bestehe bereits seit der Erbschaftsaufteilung und sei nunmehr verschriftlicht worden. Über den seiner Schwester zustehenden Teil der Pachteinnahmen sei der Bf nur Treuhänder.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 10.5.2017 führt die belangte Behörde aus, eine Einkunftsquelle sei demjenigen zuzurechnen, der das Risiko und die Marktchancen trage (Doralt, EStG, § 2 Rz 142). Dafür müsse ein Fruchtgenussberechtigter auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können und die Aufwendungen iZm dem Fruchtgenussgegenstand tragen (Doralt, EStG, § 2 Rz 147). Der Bf trete gegenüber dem Pächter als Verpächter auf und vereinnahme die gesamte Pacht. Der Fruchtgenussvereinbarung fehle es damit auch an der nötigen Publizität, um Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich anerkennen zu können. Außerdem fehle der Schwester bei einem dauerverpachteten Ackerland die Einflussmöglichkeit auf die Einkunftsquelle, und sie trage kein Verlustrisiko.

Im Vorlageantrag vom 19.5.2017 trägt der Bf vor, Einkunftsquelle sei das Fruchtgenussrecht, das seiner Schwester zustehe und über das sie auch disponieren könne. Die gewählte Abrechnung sei dem Pächter auch bekannt, eine Publizitätserklärung des Bf mit dem Pächter über die Fruchtgenussregelung werde beigelegt. Schließlich entspreche die Gestaltung dem Willen des Erblassers.

Auf Ergänzungsersuchen des BFG zum Nachweis des Willens des Erblassers antwortet der Bf, seine Mutter habe kein Testament hinterlassen sondern auf die gerechte halbe/halbe Aufteilung zwischen ihm und seiner Schwester vertraut. Infolge der örtlichen Gegebenheiten habe er die unbeweglichen Sachen übernommen, das Fruchtgenussrecht am bereits im Erbfall verpachteten Grundstück habe folgerichtig die halben Früchte seiner Schwester beschert. Die Aufteilung der Einkünfte sei dem Finanzamt bereits seit 1995 oder 1996 bekannt gewesen. Damals sei über die fehlende Einkommensteuerpflicht für den Sachverhalt telefonisch Rücksprache gehalten worden und die Aufteilung der Erträge zwischen dem Bf und seiner Schwester 20 Jahre lang akzeptiert worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf hat von seiner im Jahr 1995 verstorbenen Mutter verpachtete Grundstücke geerbt, diese in der Folge im eigenen Namen verpachtet und regelmäßig den vollen Pachtzins vom Pächter vereinnahmt. Der Bf ist Alleineigentümer der Liegenschaft und allein über die Einkunftsquelle Verfügungsberechtigt. Die Hälfte der Pacht hat er an seine Schwester weitergegeben.

Wirtschaftsgüter werden demjenigen zugerechnet, der die Herrschaft darüber gleich einem Eigentümer ausübt (§ 24 Abs 1 lit d BAO). Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer (zB VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264). Beide fallen nur dann auseinander, wenn die Herrschafts- und Ausschlussrechte, die dem Eigentum anhaften, von einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer ausgeübt werden (zB VwGH 31.5.2011, 200815/0153).

Der Sachverhalt liefert keine Anhaltspunkte, dass der Bf nicht alleine Verfügungsberechtigt wäre, somit alleine die Liegenschaft veräußern oder belasten könnte oder das bestehende Pachtverhältnis auflösen und somit Dritte von der Nutzung ausschließen könnte. Strittig

ist nicht die Verfügung über das Wirtschaftsgut, sondern über die daraus erfließende Einkunftsquelle (zur Abgrenzung zB VwGH 23.4.2002, 99/14/0321).

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (zB VwGH 25.12.2010, 2008/13/0012). Dabei kommt es auf die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge an (zB VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Genauso hat auch der Fruchtgenussberechtigte die Art und Weise bestimmen zu können, auf die die Einkunftsquelle genutzt wird (zB VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166). Die - gegebenenfalls anteilige - Dispositionsbefugnis des potentiellen Zurechnungssubjekts über die Einkünfte ist unabdingbar (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG⁴⁸, § 2 Tz 80 mit Verweis auf VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166).

Die (anteilige) Übertragung der Einkunftsquelle auf den Fruchtgenussberechtigten ist unabdingbar. Wird die Einkunftsquelle nicht übertragen, bleiben die Einkünfte dem (ursprünglichen) Inhaber der Einkunftsquelle zurechenbar. Die Abtretung der daraus erfließenden Einkünfte - auch im Voraus - stellt bloße Einkommensverwendung dar (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG⁴⁸, § 2 Tz 81).

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen im Zweifel den für diese geltenden Beweiserfordernissen entsprechen, somit nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch einem Fremdvergleich standhalten (zB VwGH 30.6.2010, 2005/13/0057).

Im vorliegenden Fall beruft sich der Bf auf den nicht verschriftlichten und damit nicht nach außen in Erscheinung getretenen Willen der Erblasserin, auf die ebenso mündliche Vereinbarung mit seiner Schwester sowie auf ein Telefonat mit der belangten Behörde.

Die Offenlegung von Umständen, die für den Umfang der Steuerpflicht maßgebend sind, dient der Wahrung von Rechten bzw Erfüllung von abgabenrechtlichen Pflichten (§ 119 BAO). Derartige Anbringen sind schriftlich einzureichen (§ 85 Abs 1 BAO). Da über mündlich erstattete Anbringen (§ 85 Abs 3 BAO) eine Niederschrift (§ 87 BAO) anzufertigen ist, scheiden telefonische Mitteilungen als zulässiger Übertragungsweg aus (vgl auch VwGH 28.9.2011, 2008/13/0070). Soweit sich der Bf auf ein Telefonat als Akt der Offenlegung beruft, ist ihm entgegenzuhalten, dass dem keine rechtliche Relevanz beizumessen ist. Eine hinreichende Offenlegung des behaupteten Sachverhaltes ist damit nicht nachprüfbar und somit nicht erfolgt, zumal die Eingabe per Telefon oder Mail auch bei faktischem Zugang ein rechtliches Nullum darstellt (zB VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0007).

Wenn der Wille der Erblasserin wie auch der Erben eine gleichteilige Aufteilung der Erbschaft war, ist nicht begreiflich, weshalb an den strittigen Grundstücken nicht Miteigentum beider Erben begründet wurde. Auch gegenüber dem Pächter ist von Anfang an nur der Bf als Vertragspartner und Zahlungsempfänger aufgetreten. Der vom Bf behauptete Sachverhalt ist daher anzuzweifeln, weshalb die strengen

Anerkennungsvoraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sind.

Für das Bestehen eines Fruchtgenusses von Anfang an fehlt es an eindeutigen nach außen in Erscheinung tretenden Anhaltspunkten. Weder gibt es schriftliche Vereinbarungen, noch erfolgte gegenüber der Abgabenbehörde eine hinreichende Offenlegung. Daher ist davon auszugehen, dass von Anfang an alleine der Bf nicht nur Alleineigentümer sondern auch über die Einkunftsquelle allein Verfügungsberechtigter war und ihm die Einkünfte aus der Verpachtung alleine zuzurechnen waren. Die Weitergabe der Hälfte der Pachteinnahmen stellt somit bei ihm bloße Einkommensverwendung dar.

Vor diesem Hintergrund sind auch die später errichteten Schriftstücke zu sehen: Im Vertrag zwischen dem Bf und seiner Schwester vom Dezember 2016 wird nicht nur ausdrücklich festgehalten, dass die Einräumung des Rechts erst ab dem Jahr 2016 erfolgt, womit der Bf selbst seiner Version des bereits zehnjährigen Bestehens widerspricht; der Vertrag begründet auch bloß "ein Fruchtgenußrecht über die Hälfte der jährlichen Pachteinnahmen" aus den vom Bf verpachteten Grundstücken.

Mit diesem Vertrag vermag der Bf aber nicht einen Teil seiner Einkunftsquelle auf seine Schwester zu übertragen, weil sie damit lediglich die Hälfte der Einnahmen übernimmt, ohne dass sie auch die anteiligen Lasten zu tragen hätte oder ihr ein Mitentscheidungsrecht bei Begründung, Abänderung oder Beendigung der Pachtverträge eingeräumt wird. Sie besitzt daher nicht die Möglichkeit, die sich bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, wie es für die Einkünftezurechnung erforderlich wäre.

Die erst am 20.5.2017 und somit weit im Nachhinein angefertigte Publizitätserklärung zwischen dem Bf und dem Pächter hat vor dem festgestellten Sachverhalt und der getroffenen rechtlichen Beurteilung vor allem auch in Hinblick auf die Würdigung des Fruchtgenussvertrages und die tatsächlichen Verhältnisse keine steuerliche Relevanz. Alleine die Tatsache, dass der angeblich bestehende Fruchtgenuss erst knapp eineinhalb Jahre nach seiner angeblichen vertraglichen (bzw über zehn Jahre nach der mündlich behaupteten) Begründung gegenüber dem Pächter offengelegt wird, unterstreicht die lediglich im Innenverhältnis zwischen dem Bf und seiner Schwester intendierte bloße Einkommensverwendung. Selbst wenn ab der Offenlegung gegenüber dem Pächter ein Fruchtgenuss der Schwester an der Hälfte der Einnahmen besteht, ändert sich abgabenrechtlich nichts, weil - wie bereits ausgeführt - mit dieser Konstruktion keine Einkunftsquelle der Schwester begründet werden kann.

Somit ist das im Jahr 2016 eingeräumte Fruchtgenussrecht bloß an Einnahmen des Bf ein Verfügen über Werte, die dem Bf steuerlich allein zuzurechnen sind und als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung zu qualifizieren.

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. Das vorliegende Erkenntnis bewegt sich im Rahmen einer reichhaltig vorhandenen Rechtsprechung, weshalb die ordentliche Revision zu versagen war.

Wien, am 10. Oktober 2018