



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Bw, vom 17. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 4. August 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber sind Ehegatten und Hälfteeigentümer einer Eigentumswohnung, aus deren Vermietung sie Einkünfte aus V und V beziehen. Gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass XY (i.d.F.XY) mit Fruchtgenussvertrag vom 28.11.2008 seiner Gattin den Fruchtgenuss an seinem Hälfteeigentum der Eigentumswohnung eingeräumt hatte, weshalb der Ertrag aus V und V nun zu hundert Prozent (also 730,57 €) AB (i.d.F.AB) zufließe.

Beigelegt wurde ein "Niesbrauchsvertrag vom 28.11.2008, der von XY mit vollem Namen, von AB nur mit ihrem Vornamen unterfertigt wurde.

Fixiert sind darin im Wesentlichen als Vertragsgegenstand die im Hälfteeigentum der Bw stehende Eigentumswohnung mit Angabe der Adresse, weiters der Stichtag des Übergangs des Fruchtgenusses mit 1.1.2009 sowie der "Preis des Fruchtgenusses" für AB am Hälfteeigentum des XY mit 574,37 €/Jahr mit Fälligkeit "am Ende des Jahres".

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab, da zum einen die grundbücherliche Eintragung des Fruchtgenusses fehlte und zum anderen der Fruchtgenussvertrag nicht fremdüblich gestaltet war. Maßgebliche Punkte wie Brutto/Netto-Fruchtgenussrecht, Dauer des Fruchtgenussrechts, Widerruflichkeit/Unwiderruflichkeit in Zusammenhang mit Kündigungsmöglichkeiten des Fruchtgenussrechts, Rechte und Pflichten der Berechtigten und des Bestellers sowie Regelung der Lastentragung gemäß §§ 512 und 513 ABGB fehlten.

In einem rechtzeitig dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Einkommensteuerrichtlinien keine grundbücherliche Anmerkung des Fruchtgenusses fordern, auch das ABGB kenne "eine Anmerkung im Grundbuch zur Gültigkeit nicht". Es sei weder zwingend nötig noch erforderlich. Beigelegt wurde ein Schreiben, bezeichnet als "Niesbrauchsvertrag Zusatzvereinbarung zum Vertrag vom 28.11.2008", vom 28.11.2008, unterschrieben von XY mit vollem Namen, von AB nur mit ihrem Vornamen. Daraus ist im Wesentlichen zu ersehen, dass der "Niesbrauchsvertrag" auf unbestimmte Zeit abgeschlossen ist und frühestens nach zehn Jahren widerrufen werden kann. Der Besteller verzichte für diese Dauer auf die Möglichkeit des Widerrufs. Die Berechtigte trage alle Lasten insbesondere gemäß §§ 512 und 513 ABGB.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass die F-Erklärung 2009 antragsgemäß veranlagt wurde. Die Umsatzsteuer wurde von der Ehegattengemeinschaft erklärt und der in der Folge ergangene Umsatzsteuerbescheid auch nicht mit Berufung angefochten, AB meldete auch nicht ihre Vermietungstätigkeit i.Z.m. Fruchtgenuss beim Finanzamt. Die Überweisung der Miete erfolgte 2009 auf das gleiche Konto von XY und AB wie vor der Einräumung des "Fruchtgenussrechts". Die Einnahmen/Betriebskosten und Rücklagen-Abrechnung 2009 lautete von der Hausverwaltung wie in den Jahren zuvor auf XY und AB – es ergibt sich kein Hinweis, dass sie ab 2009 auf Grund eines bestehenden und der Hausverwaltung mitgeteilten Fruchtgenussrechts nunmehr nur auf AB lautete.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (Abs. 1).

Jede Verwaltungsbehörde kann auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereichs Verordnungen erlassen (Abs. 2).

- Da die in der Berufung bezogenen Einkommensteuerrichtlinien weder Gesetzes- noch Verordnungscharakter haben, also nicht hier anzuwendendes Einkommensteuergesetz sind,

erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf die in der Berufung angeführten Einkommensteuerrichtlinien.

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

Es handelt sich im berufungsgegenständlichen Fall bei der Errichtung des Fruchtgenussvertrags unbestritten um ein Rechtsgeschäft unter Nahestehenden (XY und AB sind Ehegatten), weshalb zu untersuchen ist, ob die sich daraus ergebende Einkommensverschiebung ab 2009 zur Gänze hin zu AB einkommensteuerrechtlich anzuerkennen ist. Dies wäre dann der Fall, wenn der Fruchtgenussvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (sh. Jakom, EStG-Komm. 4, § 4 Tz 332).

Wenn nun die Bw hinsichtlich des Erfordernisses des nach außen ausreichend zum Ausdruckkommen des Vertrags meinen, dass das ABGB eine Anmerkung (des Fruchtgenusses) im Grundbuch zu seiner Gültigkeit nicht kenne, so ist ihnen entgegenzuhalten, dass der Fruchtgenuss eine Personaldienstbarkeit darstellt und ein dingliches Recht ist (§ 509 ABGB). Die Sache ist dem Eigentümer zugeordnet, er kann insbesondere sachenrechtlich über die Substanz verfügen. Ein dritter Erwerber ist jedoch an die Beschränkungen durch den Fruchtgenuss gebunden (Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts II, Seite 125). Zur Begründung von Servituten gelten die Regeln von titel und modus (§§ 480, 481 ABGB): titel ist das Rechtsgeschäft, der modus ist bei Begründung von Dienstbarkeiten an beweglichen Sachen jede der in §§ 426 ff geregelten Übergabsarten, bei Liegenschaften ist die Grundbuchseintragung (Einverleibung im C-Blatt der dienenden Liegenschaft) nötig (Eintragungsgrundsatz/§ 431 ABGB: "zur Übertragung des Eigentums unbeweglicher Sachen muss das Erwerbsgeschäft in die dazu bestimmten öffentlichen Bücher eingetragen werden. Diese Eintragung nennt man Einverleibung"). Dass der Eintragungsgrundsatz auch bei Übertragung von dinglichen Rechten betreffend Liegenschaften (wie hier die Personalservitut des Fruchtgenusses) gilt, entspricht per se dem Ziel der Einrichtung des Grundbuchs, nämlich der Öffentlichmachung aller mit Liegenschaften verbundenen dinglichen Rechte zum Schutz der Eigentümer und Erwerber (§ 321 ABGB: "wo sogenannte Landtafeln, Stadt- oder Grundbücher, oder andere dergleichen öffentliche Register eingeführt sind, wird der rechtmäßige Besitz eines dinglichen Rechtes auf unbewegliche Sachen nur durch die ordentliche Eintragung in diese öffentlichen Bücher erlangt").

Da also bereits durch das Fehlen der grundbücherlichen Eintragung des behaupteten Fruchtgenusses ein ausreichendes nach außen zum Ausdruckkommen des Vertrags nicht

gegeben ist, kann auf Grund des erforderlichen kumulativen Vorliegens der drei angeführten Erfordernisse zur abgabenrechtlichen Anerkennung der zwischen Nahestehenden geschlossenen Verträge eine abgabenrechtliche Anerkennung des "Niesbrauchsvertrags" nicht erfolgen, weshalb schon aus diesem Grund die einkommensteuerrechtlichen Wirkungen des "Niesbrauchsvertrags" nicht eintreten und spruchgemäß zu entscheiden ist.

Nichts desto trotz ist aber darauf hinzuweisen, dass allein der Umstand, dass AB als "Preis" für den Fruchtgenuss jährlich 574,37 € zahlen soll, während der Gesamtbetrag der Einkünfte aus V und V 2009 bloß 730,57 € (auf sie entfallend also 365,29 €) beträgt, zeigt, dass der Vertrag so unter Familienfremden nicht geschlossen worden wäre, da es absurd ist, für die angebliche Einräumung eines Fruchtgenusses mehr zu zahlen als Einkünfte darauf entfallen.

Auch der Umstand, dass auch AB nur mit ihrem Vornamen unterschrieb, die USt-Erklärung auf AB und XY lautet sowie die Hausverwaltung nicht über das Bestehen des angeblichen Fruchtgenusses informiert wurde und die Miete weiterhin auf das gemeinsame Konto floss, lassen den Eindruck entstehen, dass AB und XY keinen Fruchtgenuss an AB einräumen wollten, sondern bloß einkommensteuerrechtliche "Umgehungshandlungen" anstrebten. Unterstrichen wird dies durch die vorgelegte "Zusatzvereinbarung" die zum einen erst nach Ergehen der BVE vorgelegt wurde und zum anderen bloß die Punkte behandelt, die in der BVE als im "Fruchtgenussvertrag" fehlend bemängelt wurden.

Es drängt sich in dem Zusammenhang der Eindruck auf, dass diese "Zusatzvereinbarung" nicht vom 28.11.2008 stammt, sondern vordatiert wurde, da sonst nicht erklärlich ist, weshalb – hätten diese Punkte im "Fruchtgenussvertrag" von AB und XY behandelt werden sollen – sie nicht gleich in den "Fruchtgenussvertrag" vom 28.11.2008 aufgenommen wurden. Ein sachliches Argument, dieses in einer "Zusatzvereinbarung" vom selben Datum zu regeln, ist nicht ersichtlich.

Linz, am 11. Jänner 2012