

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. DK AZ über die Beschwerde der Frau Mag. VNBf Vater, vertreten durch die VG Vater Rechtsanwalts-GmbH, vom 16. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 23. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), 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. Walter Mieter S 161.718.-.

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

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

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

Mit Einkommensteuererklärung für 2002 vom 8. 1. 2004 erklärte die Bf. nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Dasselbe erklärte die Bf. 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 (Beschwerde dagegen zurückgenommen laut HA 2006, Schriftsatz 15.12.2008).

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

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

Die Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2006 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 Einkünfteerzielung 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, die heute als Beschwerde gilt:

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. S 3 und 4, 10 und 11 der Beschwerde).

(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 Beschwerde; vgl. Beschwerde S. 3 und 4, 10 und 11)

Ferner habe es im Jahr 2004 folgende Instandhaltungen gegeben:

- insbesondere betreffend Balkone, ferner allgemeine Reparaturaufwendungen (vgl. Beschwerde 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 Beschwerde).

Laut Beilagen zur Beschwerde ./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 Beschwerde.

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 zufließen 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 fließen 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 Bf (BfV) Dr. VNStb Stb 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 Unterhaltungspflicht anerkannt (S. 10).

Die Bf. 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 Bf. und Vater der Fruchtnießer erläuterte, dass er durch Zurverfügung-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 Bf. 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 **Vater** (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 Bf. 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 Bf (S. 7).

Der Mietvertrag mit dem Mieter sei nicht schriftlich abgeschlossen worden und existiere seit GT3. 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 Leiter der Amtshandlung forderte den Zeugen auf, die von ihm erwähnte Zustimmung zu einem Sanierungsvorhaben binnen 14 Tagen nachzureichen (S. 6 Niederschrift mündliche Verhandlung).

Im 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 zur Eigentümerversammlung (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 Eigentümerversammlung vom 24.5.2004 (Datum des Protokolles: 26.5.2004)

Diesem Protokoll der Eigentümerversammlung ist zu entnehmen, dass die Eigentümerversammlung 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 Bf. 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 Bf. als Wohnungseigentümerin gegenüber der Hausverwaltung keine widersprechende Erklärung abgegeben habe. Es habe zwischen dem Zeugen und der Bf. 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 Bf. 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 Bf. 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 Bf. 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 Miteigentümerversammlung beschlossen worden sei.

Die freiwillige Übernahme der Investitionskosten sei zu Gunsten der Mutter, der Bf., 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 fremdunüblich 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 Bf. 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 Bf. habe keine Bereitschaft gehabt, Aufwendungen zu tragen, solange diese in den Einkünfte 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 Bf. 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. **VNK1 Vater** 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. **VNK2 Vater** habe bisher 4 Semester technische Physik, **VNK3 Vater** 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 Bf. und ihren Kindern abgeschlossen.

Mit Schreiben des UFS vom 12.8. 2011 an das Finanzamt brachte dieser zum Ausdruck, dass seiner Ansicht nach die Tragung der Kosten der Brandmeldeanlage durch die Fruchtnießer einem eingeschränkten Fremdvergleich standhalte. Ein Fruchtnießer, der ein Fruchtgenussrecht an einer Einkunftsquelle erhalten habe, weil er wie die Kinder der Bf. 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 Bf. befunden hätte, vernünftigerweise auf die Idee kommen können, diese Kosten zu tragen, um die Fruchtgenussbestellerin nicht zu verärgern.

Abgesehen von diesen Erwägungen zum Fremdvergleich brachte der UFS zum Ausdruck, dass die Fruchtnießer die Kosten der Brandmeldeanlage aus einem anderen Grund getragen hätten: Sie seien der irrigen 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.

Mit Berufungsentscheidung vom 9.11.2011 wurde die Berufung betreffend Einkommensteuer 2002 abgewiesen und betreffend Einkommensteuer 2003 und 2006 stattgegeben.

Zur Einkommensteuer 2002 vertrat der UFS die Ansicht, dass nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko vorliege, weil die gegenständliche Eigentumswohnung nicht im wirtschaftlichen Eigentum der Fruchtnießer stünde und weil ein Verlust grundsätzlich nicht zu erwarten sei. Die Unternehmerinitiative der Fruchtnießer sei ebenso sehr gering. Die Fruchtnießer hätten im Jahr 2002 nur den Dingen ihren Lauf gelassen. Sie hätten im Wesentlichen nur den Mietvertrag aufrecht erhalten, in den sie 1999 eingetreten seien. Sie hätten zum Abschluss dieses Mietvertrages oder zu dessen Aufrechterhaltung nichts Wesentliches beigetragen. Die Aufrechterhaltung des Mietvertrages bis Ende 2002 durch die Fruchtnießer sei eine Selbstverständlichkeit gewesen, da es nie einen Sachverhalt gegeben habe, der als Kündigungsgrund beurteilt hätte werden können. Die einzige Tätigkeit, die man als unternehmerische Initiative der Fruchtnießer hätte ansehen können, sei die Kontrolltätigkeit in Bezug auf die Betriebskosten gewesen. Dies allein sei jedoch keine ausgeprägte Unternehmerinitiative i.S. des Erkenntnisses des VwGH vom 21.7.1998, 98/14/0029. Mangels ausreichender unternehmerischer Dispositionen der Fruchtnießer sei die Einkunftsquelle im Jahr 2002 nicht auf die Fruchtnießer übergegangen.

In Bezug auf das Jahr 2003 begründete der UFS seinen insoweit stattgebenden Bescheid wie folgt:

Die bedeutsamste unternehmerische Entscheidung, die die Fruchtnießer im Jahr 2003 getroffen hätten, sei die Bezahlung der anteiligen Kosten der erstmaligen Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage gewesen, obwohl die Fruchtnießer hiezu nicht verpflichtet gewesen wären. Die Tragung dieser Kosten sei allerdings wirtschaftlich vernünftig gewesen, um die Fruchtgenussbestellerin nicht zu verärgern. Die Fruchtgenussbestellerin sei nicht bereit gewesen, Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle zu tragen, solange diese durch die Einkünfte der Fruchtnießer gedeckt gewesen seien. Daher hätte sie es nicht verstanden, wenn sich die Fruchtnießer geweigert hätten, diese Kosten zu tragen.

U.a. deshalb sei die Einkunftsquelle im Jahr 2003 den Fruchtnießern zuzurechnen.

In Bezug auf das Jahr 2006 begründete der UFS seinen insoweit stattgebenden Bescheid wie folgt:

Die Ursachen für den Bezug der strittigen Einkünfte im Jahr 2006 seien einerseits der Abschluss des Mietvertrages von GT3 durch die Bf mit jenem Mieter, der auch noch im Jahr 2006 die Wohnung innegehabt habe, 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 hätten. U.a. wegen

dieser Verhinderung der Beendigung des Mietvertrages seien die Einkünfte für 2006 den Fruchtnießern zuzurechnen.

Das Finanzamt erhob in Bezug auf den stattgebenden Teil des Spruchs betreffend Einkommensteuer 2003 und 2006 Amtsbeschwerde an den VwGH.

Der VwGH hob den bekämpften Bescheid in Bezug auf Einkommensteuer 2003 und 2006 mit Erkenntnis vom 20.3.2014 , 2011/15/0174 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.

Für die Zurechnung der Einkünfte sei das Bestehen einer Dispositionsbefugnis des potentiellen Zurechnungssubjekts unabdingbar. Es sei erforderlich, dass der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen habe können, indem er am Wirtschaftsleben teilnehme und indem er die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte. Ein gestalterischer Einfluss der Fruchtgenussberechtigten auf die Erzielung der Einkünfte ergebe sich aus den durch den UFS festgestellten Sachverhaltselementen nicht.

Die Aufrechterhaltung des zudem unkündbaren Mietvertrages sei keine unternehmerische Initiative gewesen; Dasselbe gelte für die Investitionsentscheidungen der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer und die Kontrolle der Betriebskostenabrechnungen durch den Vater der Fruchtnießler, zumal der gesetzliche Vertreter der Fruchtnießler zugleich der gewillkürte Vertreter der Mitbeteiligten sei.

Soweit der UFS die Zurechnung der Einkünfte an die Fruchtgenussberechtigten ab 2006 auch darauf gestützt habe, dass der Vater der Fruchtgenussberechtigten dem Mieter 2004 oder 2005 einen zusätzlichen Raum zur Verfügung gestellt habe, habe der UFS nähere Sachverhaltsfeststellungen unterlassen, die dem VwGH eine inhaltliche Prüfung des Bescheides auf seine Rechtsrichtigkeit ermöglicht hätten. In der Tat läge in der Anmietung oder dem Erwerb eines zusätzlichen Raumes durch die Fruchtgenussberechtigten eine unternehmerische Initiative , die zu einer Zurechnung der strittigen Einkünfte an die Fruchtgenussberechtigten führen könnte.

Das BFG stellte dem Vertreter und Ehegatten der Mitbeteiligten am 15.4. 2014 folgende Fragen:

Frage 1.)In wessen Eigentum stand der zusätzliche Raum, der dem Mieter zur Unterbringung seiner EDV-Anlage zur Verfügung gestellt worden sei?

Antwort vom 20.5.2014: Dieser zusätzliche Raum sei ein Raum mit der Nummer 72 im gleichen Geschoß gewesen. Dieser sei 2006 im Eigentum einer dritten Person gestanden und sei vom Vater der Fruchtnießler gemietet worden. Er lege den Mietvertrag bei.

Diesem Mietvertrag vom 26.6.2005 ist zu entnehmen: Die VG **Vater** Rechtsanwalts GmbH , vertreten durch ihren GF Herrn Dr. VNV **Vater** (Anmerkung des Gerichtes: Dr. VNV **Vater** ist der Vertreter und Ehegatte der Mitbeteiligten , sowie der Vater und Vertreter der Fruchtnießler) , mietete die Wohnung Nr. 72, 7. Stock im selben Hause , bestehend aus 4 Zimmern, Wohnküche, Vorraum, Badezimmer und WC mit Loggia und einem

Kellerabteil von einer dritten Person um eine wertgesicherte monatliche Miete von 470 € + Betriebskosten + Umsatzsteuer von den Betriebskosten.

Frage 2.) a.) Auf Grund welcher konkreten Vereinbarung wurden die Fruchtnießer berechtigt, diesen Raum an Herrn Dr. Mieter zu vermieten?

b.) Gibt es schriftliche Unterlagen über diese Vereinbarung?

c.) Hatten die Fruchtnießer hierfür im Jahr 2006 und in den Jahren davor ein Entgelt zu leisten?

d.) Sie werden aufgefordert, geeignete Nachweise für dieses Entgelt zu erbringen (Vertrag, Rechnungen, Zahlungsnachweise?)

e.) Wie hoch war dieses Entgelt?

f.) Sie werden aufgefordert, geeignete Nachweise für die Höhe dieses Entgeltes zu erbringen

Antwort : Der Vater der Fruchtnießer habe diesen Raum zu Gunsten der Kinder an Herrn Dr. Mieter überlassen. Diese Überlassung sei ohne gesondertes Mietentgelt durchgeführt worden, habe aber im Ergebnis den Fortbestand des Mietverhältnisses gesichert, welche ohne diese Maßnahme in Frage stand.

Frage 3. a.) Wurde Herrn Dr. Mieter ein zusätzlicher Mietzins für die Überlassung des zusätzlichen Raumes abverlangt?

b.) in welcher Höhe ?

c.) Sie werden aufgefordert, geeignete Nachweise für eine allfällige Erhöhung des Mietzinses , den der Mieter zu leisten hatte, im Zusammenhang mit dem zusätzlichen Raum zur Verfügung zu stellen.

Antwort : Siehe 2

Ergänzend teilte der Vertreter und Gatte der Mitbeteiligten und Vater der Fruchtnießer mit, das er diese Nachbarwohnung Nr. 72 im Jahr 2007 persönlich erworben habe; dies habe den Kindern geholfen, das Mietverhältnis zu stabilisieren.

Auf Befragen teilte der Vertreter und Ehegatte der Mitbeteiligten (Fruchtgenussbestellerin) (= Vertreter und Vater der Fruchtnießer), am 20.5.2014 mit:

Im Jahr 2007 habe der Vater der Fruchtnießer diesen zusätzlichen Raum persönlich erworben.

Über die Berufung, die heute als Beschwerde gilt, wurde erwogen:

» **1.) Feststellungen:**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 30.1.2003 einen 888/100.000 Anteil an der Liegenschaft EZ EZWhg (heute "HHHEZWhg") KG Stadt, 4. Bezirk KGStadt mit welchem Wohnungseigentum an der Wohnung W A 73 verbunden war. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein mehrstöckiges Gebäude mit 153 Eigentumswohnungen.

Eine von diesen Eigentumswohnungen ist die Wohnung A 73 (Grundbuchsauszug EZ HHHEZWhg , insbesondere S. 12, 25).

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

Seit GT3 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 GT1 (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 Bf. und den Fruchtnießern, vertreten durch deren Vater).

Zwischen GT3 und 1998 erzielte die Bf. Einkünfte aus Vermietung dieser Eigentumswohnung, die sie auch versteuerte. Diese Immobilie ist immer noch seit damals an denselben Mieter vermietet. Die Bf. ist mit Herrn Dr. VNV Vater , Rechtsanwalt in Stadt , verheiratet und hat mit diesem drei Kinder: VNK1 Vater , geboren 1.6.GT1 , VNK2 **Vater** , geboren 30.10.GT2 und VNK3 Vater , geboren 3.7.GT3.

1999 schloss die Bf. mit ihren Kindern einen Unterhaltsvertrag mit folgendem wesentlichen Inhalt: *Zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Unterhaltungspflicht ab 1.1.1999 räumte die Bf. ihren Kindern gemeinschaftlich zur ungeteilten Hand an den 888/100.000 Anteilen an der Liegenschaft EZ EZWhg , mit welchen Wohnungseigentum an der Wohnung W A 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 Grundbuches zur EZ HHHEZWhg eingetragen. Dieser Unterhaltsvertrag wurde auch pflegschaftsgerichtlich genehmigt. Im Gegenzug für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hatten die Fruchtnießler keine Zahlungen an die Bf. zu leisten.*

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

Aus dem Unterhaltsvertrag geht hervor, dass in der gegenständlichen Nutzung durch den bisherigen Mieter keine Änderung eintreten sollte (Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999).

Der Mieter gab im Zusammenhang mit dem Antrag auf pflegschaftsgerichtliche Genehmigung der Fruchtgenussbestellung dem Gericht gegenüber die Erklärung ab, das Mietverhältnis, das den Fruchtgenussberechtigten wertgesicherte Einnahmen von rund 260.000 S verschaffte, so lange wie möglich aufrecht zu erhalten, weil der Mietgegenstand als Kanzleisitz diene und für diesen Zweck bestens geeignet sei (Schreiben des Mieters vom 7.1.1999 an das Pflschaftsgericht).

Die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung wurde mit der Begründung erteilt, dass das Fruchtgenussrecht den damals mj Fruchtnießern ausschließlich zum Vorteil diene (Beschluss des Pflschaftsgerichtes vom 28.1.1999). Dass sich diese Vorteilhaftigkeit erst aus Umständen ergeben sollte, die von der Initiative der Minderjährigen, allenfalls vertreten durch deren gesetzliche Vertreter, abhingen, kann den Unterlagen, die mit dem Ziel der Erwirkung der Genehmigung des Unterhaltsvertrages dem Pflschaftsgericht vorgelegt worden sind (Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999, Schreiben des Mieters an das Pflschaftsgericht vom 7.1.1999; Bestätigung vom 7.1.1999, unterfertigt durch den Mieter, die Fruchtgenussbestellerin und den Vater der Fruchtnießler als deren gesetzlicher Vertreter) nicht entnommen werden (VwGH vom 20.3.2014, 2011/15/0174).

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 VNK3 Vater 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 EZWhg GB **KGStadt** bezüglich 888/100.000 stel Anteile verbunden mit Wohnungseigentum am Objekt W A 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 Bf. 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 Bf. zu, da die Bf. in diesen Jahren die Betriebskosten für die Fruchtnießler bezahlte. Diese Entscheidung des Finanzamtes ist nicht mehr bekämpfbar (VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

Ab 2002 bezahlte die Bf. die Betriebskosten für die Fruchtnießler nicht mehr. Die Bf. begehrt 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 Bf. 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 Bf. 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 Bf. 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 GT1 - in Rechnung, wobei sie sich als "Verwaltungsgemeinschaft **Vater**" 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 Beschwerde; 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 Bf. 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 KontoFN wurde vom Vater der Fruchtnießer in deren Namen unterfertigt (Kontoauszüge 2002, 2003 (Beilagen ./1 und ./2 der Beschwerde) 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 Vater (hiebei handelt es sich um die Fruchtnießer) adressiert (Betriebskostenabrechnungen 1999, 2000, 2002, 2003, 2006, vgl. Beilagen zur Beschwerde ./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 Bf. 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 Beschwerde; 23.1.2006./10 Beschwerde; **23.1.2007**; 31.1.2007 ./11 Beschwerde; 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 "Vater" 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 Bf. Dr. VNStb Stb in der mündlichen Verhandlung, S. 2; Zeuge in der mündlichen Verhandlung, S. 8,9; Steuererklärungen der Fruchtnießer 2002, 2003 mit beiliegenden Überschussermittlungen; Beschwerdevorbringen; Betriebskostenabrechnungen 2002, 2003, 2006 als Beilagen zur Beschwerde).

Er teilte dem Hausverwalter bei diesen Überprüfungshandlungen nicht mit, dass er diese im Namen der Fruchtnießer durchführe (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 Beschwerde; 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).

2002-2006: Die Höhe der Betriebskostenvorschreibungen des Hausverwalters an die Fruchtnießer ging auf einen Grundsatzbeschluss der Eigentümerversammlung zurück. Die Bf. 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 Beschwerde; Mietzins-und Betriebskostenvorschreibungen an den Mieter für 2002-2006 = Beilage ./.19 der Beschwerde).

Die Betriebskostenzahlungen, die der Mieter den Fruchtnießern geleistet hat, betragen (Beilage zur Beschwerde./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 Beschwerde; Mietzins-und Betriebskostenvorschreibungen an den Mieter für 2002-2006 = Beilage ./19 der Beschwerde).

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 Eigentümerversammlung 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 Bf. 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 aufträte (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 Bf., 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 Bf. empfohlen, sich gegen diese Aufwendungen in der Eigentümerversammlung auszusprechen. Es wäre damit zu rechnen gewesen, dass die Bf. 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 Bf., weil die Durchführung der nötigen Investitionen betreffend die allgemeinen Teile des Hauses, in welchen sich die Wohnung befand, auch der Erhaltung der Vermögens der Bf. diene.

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 traf und die erforderlichen Kontrollen durchführte und dass die Bf. keine diesen Entscheidungen widersprechenden Erklärungen abgeben werde (Aussagen des Zeugen am 3.3.2011, S. 2 -5; siehe unten Punkt 2.).

Daher erscheint es weiters als glaubhaft, dass die Bf., 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 Eigentümerversammlung abgegeben hat.

Es kann ferner nicht festgestellt werden, dass die Bf. 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 Eigentümerversammlungen teilzunehmen (Zeuge am 3.3.2011, S. 2,4).

2002-2006: Die konkrete Aufteilung der Kosten der Sanierungsarbeiten und sonstigen Investitionen auf die einzelnen Wohnungseigentümer wurde von der Eigentümerversammlung mit bindender Wirkung für den Hausverwalter beschlossen (Protokoll der Eigentümerversammlung vom 26.5.2004). Die Fruchtnießer (**siehe** unten Punkt 2), vertreten durch deren Vater, haben an einer derartigen Entscheidung der Eigentümerversammlung nie teilgenommen, die Bf. 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 Bf., zu empfehlen, in der Eigentümerversammlung die vom Hausverwalter vorgeschlagene Aufteilung der Kosten zu beeinspruchen. Daher nahm die Bf. niemals an einer solchen Eigentümerversammlung 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 Bf. 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 Überprüfungen 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 Eigentümerversammlungen, an denen die Bf. weder persönlich noch durch einen Vertreter teilnahm. Diese Willenserklärungen

wurden nur bei diesen Gelegenheiten (Eigentümerversammlungen) protokolliert (vgl. Eigentümerversammlung 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 Eigentümerversammlungen eingesetzt. Diese Wohnungseigentümer beschlossen auch die Höhe seines Honorars. Die Fruchtnießer (siehe unten Punkt 2) haben an diesen Entscheidungen der Wohnungseigentümer, die immer in Eigentümerversammlungen getroffen wurden, nie teilgenommen, die Bf. auch nicht (Protokoll der Eigentümerversammlung 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 Eigentümerversammlung in seine Funktion eingesetzt worden ist, haben alle Wohnungseigentümer eine Hausverwaltervollmacht unterfertigt. Der Vater der Fruchtnießer hat diese Hausverwaltervollmacht im Namen der Bf. 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 Bf, zu empfehlen, sich gegen diesen Hausverwalter bei den Abstimmungen in den Eigentümerversammlungen auszusprechen. Daher nahm die Bf. nie an diesen Abstimmungen in den Eigentümerversammlungen 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 Unternehmer, die die Arbeiten durchführten, und er bezahlte die Rechnungen dieser Unternehmer 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 Eigentümerversammlungen 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 Eigentümerversammlung 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 Bf. 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.

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

2006 Liftsanierung (ebenso mittlerer Lift im Haus) 2. Teilzahlung 7.2.2006: 494,33 € wurden von den Fruchtnießern bezahlt. Die Gesamtkosten der Sanierung des mittleren

Liftes im Haus 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 Beschwerde)

2007 Liftsanierung 7.2.2007: 1.003,93 € wurden von den Fruchtnießern bezahlt. Die Gesamtkosten der Sanierung des Lastenliftes im **Haus** (dies ist der Gebäudeteil, in welchem sich die Wohnung befindet) betragen im Jahr 2007 57.156 € (Beilage ./9 Beschwerde)

(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 Bf, 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 (Haupttakt 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 (Haupttakt 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 (Haupttakt 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 Beschwerde; Betriebskostenabrechnung des Hausverwalters vom 14.3.2006 für 2005 Beilage ./7 Beschwerde; Zahlungsbeleg ./9 Beschwerde)

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 Beschwerde; 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 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 Bf. 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 Bf. und ihren Kindern, den Fruchtnießern, vom 15.1.1999; Beschwerde 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 aufkündigen könnten. Die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, haben nie ernsthaft in Erwägung gezogen, das gegenständliche Mietverhältnis mit dem 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 dem Mieter durch die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, war daher bei wirtschaftlicher Betrachtung selbstverständlich.

Allerdings hat der Mieter selbst im Jahr 2005 die Absicht erkennen lassen, das Mietverhältnis zu kündigen, da er ein größeres Mietobjekt benötigte. Der Vater der Fruchtnießer, stellten daraufhin dem Mieter einen zusätzlichen Raum zur Verfügung und konnte dadurch die Kündigung des Mietverhältnisses durch den Mieter abwenden (Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung, S. 3 und 8; schriftliche Antworten desselben Zeugen vom 20.5.2014).

Die W Vater Rechtsanwalts GmbH, vertreten und beherrscht durch Herrn Dr. VNV **Vater**, mietete im ab 21.6.2005 die Nachbarwohnung Nr. 72 im selben Hause (Bestandvertrag vom 21.6.2005). Als der Mieter der strittigen benachbarten Wohnung Nr. 73 im selben Hause im Jahr 2005 zu erkennen gab, dass er an eine Kündigung des Mietvertrages, der ursprünglich im Jahr GT3 mit der Mutter der Fruchtnießer geschlossen worden war, denke, stellte Dr. VNV Vater dem Mieter einen Raum aus der Wohnung Nr. 72, die von der Vater Rechtsanwalts GmbH im Juni 2005 gemietet worden war, ohne Entgelt zur Verfügung. Der Mieter musste für diesen zusätzlichen Raum bis zumindest einschließlich 2006 kein Entgelt zahlen. Durch diese Maßnahme des Dr. VNV Vater konnte die Kündigung des Mietvertrages mit den Fruchtnießern durch den Mieter der Wohnung Nr. 73 verhindert werden. Über diese Überlassung des zusätzlichen Raumes an den Mieter der streitgegenständlichen Wohnung Nr. 73 existiert kein schriftlicher Vertrag.

Die Fruchtnießer selbst waren es nicht, die diesen zusätzlichen Raum aus der Wohnung Nr. 72 ihrem Mieter zur Verfügung stellten, es war Dr. VNV Vater selbst. Die Fruchtnießer haben diesen zusätzlichen Raum auch weder gemietet noch erworben. Die Fruchtnießer haben für die Einräumung dieses Vorteiles (Überlassung dieses zusätzlichen Raumes an ihren Mieter, wodurch der Mieter von der Kündigung des Mietvertrages mit den Fruchtnießern Abstand nahm) niemandem, weder ihrem Vater, Herrn Dr. VNV Vater, noch der VG Vater Rechtsanwalts GmbH, ein Entgelt geleistet. In diesem Zusammenhang existiert auch kein schriftlicher Vertrag mit den Fruchtnießern (Fragen des Richters an Herrn den Vertreter und Gatten der Bf = Vater der Fruchtnießer vom 15.4.2014. Bestandvertrag vom 21.6.2005; Antwort des Dr. Vater vom 20.5.2014).

Dieser Reaktion des Vaters 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 Vaters der Fruchtnießer zu diesem Beweisthema (Verhinderung der Kündigung) waren schlüssig und widerspruchsfrei. Es besteht daher kein Anlass, diesen Angaben zu misstrauen.

2003: Die Fruchtnießer besuchten in diesem Zeitraum das Gymnasium. Die Bf. 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. VNK1 Vater hat im Jahr 2011 das Jusstudium abgeschlossen und ging im Jahr 2012 für ein Jahr nach England. VNK2 Vater studierte im Jahr 2011 im vierten Semester technische Physik. VNK3 Vater studierte im Jahr 2011 im vierten Semester Jus (E-Mail des Vaters der Fruchtnießer vom 27.7.2011).

2.) Beweiswürdigung

Zur Frage, ob die Fruchtnießer die Erzielung von Einkünften nach eigenem Dafürhalten gestaltet haben:

2002-2006: Der Vater der Fruchtnießer und seine Gattin waren sich im Streitzeitraum darüber grundsätzlich 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 Bf. 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 Bf. 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 Bf., 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.

Es hat im Jahr 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 Fruchtnießer selbst haben zu dieser Lösung nichts beigetragen. Deren Vater hat dem Mieter einen zusätzlichen Raum zur Verfügung gestellt, der zu einer angrenzenden Wohnung gehörte, die die VG Vater Rechtsanwaltsgesellschaft m.b.H. gemietet hatte. Dadurch war der Mieter zufriedengestellt und kündigte den Mietvertrag nicht. Für die Zur-Verfügung-Stellung dieses Raumes durch ihren Vater an ihren Mieter mussten die Fruchtnießer weder in den Jahren 2005 und 2006, noch im Zeitraum bis einschließlich 2013 der VG Vater Rechtsanwaltsgesellschaft m.b.H. noch ihrem Vater etwas bezahlen. Es gab in diesem Zusammenhang auch keinerlei schriftliche Vereinbarungen zwischen dem Vater der Fruchtnießer oder der VG Vater Rechtsanwaltsgesellschaft m.b.H. einerseits und den Fruchtnießern oder dem Mieter andererseits oder zwischen den Fruchtnießern einerseits und deren Mieter andererseits (Fragen der BFG vom 15.4.2014 an den Vater der Fruchtnießer, Antwort des Vaters vom 20.5.2014 samt Mietvertrag über die Anmietung der Nachbarwohnung durch die VG Vater Rechtsanwalts GmbH).

Der Vater der Fruchtnießer wurde konkret gefragt, ob die Fruchtnießer ein Entgelt für diese Überlassung des zusätzlichen Raumes an den Mieter zu entrichten hatten (Frage Nr. 2 c vom 15.4.2014). Der Vater antwortete, dass diese Überlassung ohne gesondertes Mietentgelt durchgeführt worden sei (Antwort vom 20.5.2014 zu Punkt 2). Daraus folgt, dass die Fruchtnießer für diese Maßnahme, die den Fortbestand des Mietverhältnisses mit dem ursprünglichen Mieter sicherte nichts bezahlt haben.

Die Bf. 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 Verfahrens 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 Bf. der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater; Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999; Kontoeröffungsvertrag 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 welchem 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).

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

Der Zeuge (Vater der Fruchtnießer= Gatte der Bf) hat angegeben, nie persönlich an einer "Hausversammlung" (damit sind die Eigentümerversammlungen gem. § 24 WEG gemeint) teilgenommen zu haben. Das gelte auch für die Bf. 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 Bf. 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 (Vater der Fruchtnießer= Gatte der Bf) 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 Bf. 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 hierzu 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 Eigentümerversammlung teilnimmt, gilt als zustimmend."

Somit war auch dem Zeugen klar, dass nur die Willenserklärungen der Wohnungseigentümer (dazu zählten die Fruchtnießer nicht) in der Eigentümerversammlung von Bedeutung waren.

Dass das Schweigen eines bei der Eigentümerversammlung nicht anwesenden Wohnungseigentümers als Zustimmung gilt, ist dem WEG nicht zu entnehmen. Indem die Bf. 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 Bf. 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 Bf. 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 dem bisherigen 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 (Grundbuchsauszug EZ HHHEZWhg). 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 bevorzugten, 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 der Fruchtnießer, 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 nimmt, dh, wenn er die Erzielung der Einkünfte nach eigenem Dafürhalten gestaltet, wenn er aus dieser Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, 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 jedenfalls, dass der Eigentümer die Dispositionen zur Erzielung der Einkünfte nicht mehr selbst trifft, sondern, dass diese Dispositionen durch die Fruchtnießer getroffen werden. Die Einkünfteerzielung muss von der Eigeninitiative der Fruchtnießer abhängig sein, sollen die Einkünfte den Fruchtnießern zugerechnet werden (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; 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 Fruchtnießer zugerechnet werden, auf das Geschehen im Unternehmen Einfluss nehmen können und er muss die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten (vgl. VwGH vom 30.3.2014, 2011/15/0174; 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, indem sie sie z.B. durch Investitionen, Erschließen neuer Einkunftsquellen, durch Aufrechterhaltung bestehender Einkünfte kraft eigener Initiative 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 vom 20.3.2014, 2011/15/0174; 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).

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 vom 20.3.2014, 2011/15/0174; 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 Unterhaltspflicht) 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 Jahre des Streitzeitraumes und Darstellung der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen:

2003

a.) 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 betragen 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 Bf. 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 Bf. als Fruchtgenussbestellerin verpflichtet waren, den Anteil der Bf. 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 Bf. 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 Bf. als Fruchtgenussbestellerin zivilrechtlich verpflichtet gewesen sein, die Kosten dieser Investition zu tragen, da es sich hierbei 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 jedoch, 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 Brandschäden verglichen mit dem vorigen Zustand wesentlich erhöht.

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

Das BFG vertritt daher die Ansicht, dass die Fruchtnießer gegenüber der Bf. 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

Allerdings diene es den Interessen der Fruchtnießer, diese Kosten zu tragen, um das gute Einvernehmen mit der Fruchtgenussbestellerin nicht zu gefährden.

Durch diese Tragung der anteiligen Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage haben die Fruchtnießer auch an der Verbesserung des Brandschutzes im Gebäude mitgewirkt. Dies diene ebenso der Absicherung der Einkunftsquelle wie der Erhaltung des guten persönlichen Verhältnisses zwischen Fruchtnießern und Fruchtgenussbestellerin.

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 irrigen Meinung waren, sie seien gemäß dem ABGB ohnedies hierzu verpflichtet. Dies ergibt sich daraus, dass der Vater und Vertreter der Fruchtnießer, der auch die Beschwerde der Bf. vom 16.10.2008 verfasst hat, in dieser Beschwerde die Errichtung der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage als "Erhaltungsaufwendungen" und als "Instandhaltungen" bezeichnet hat (S. 4 der Beschwerde der Bf.). 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 Bf. dadurch gezwungen hätten, diese Kosten zu übernehmen. Dies hätte das gute Einvernehmen zwischen der Bf. und den Fruchtnießern trüben und sich nachteilig auf die Einkunftsquelle auswirken können. Indem die Fruchtnießer diese Kosten getragen haben, auch wenn sie der irrigen Auffassung waren, ohnedies hierzu verpflichtet zu sein, haben sie daher eine zweckmäßige 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.

b.) 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 2003 vom Mieter verlangt haben, als Vermieter aufgetreten (Schreiben der Verwaltungsgemeinschaft vom 21.12.2002).

c.) Tragung der Kosten, Vereinnahmung der Erträge: Die Fruchtnießer haben die Einnahmen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle vereinnahmt. Die Fruchtnießer, nicht die Bf., 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 Stb in der mündlichen Verhandlung; Steuererklärungen der Fruchtnießler 2003 mit beiliegenden Überschussermittlungen; Beschwerdevorbringen; Betriebskostenabrechnungen 2003, 2006 als Beilagen zur Beschwerde).

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 Bf. GT3 den Mietvertrag mit dem Mieter geschlossen hat. Die Fruchtnießler sind 1999 in den Mietvertrag eingetreten und sie haben seit damals diesen Mietvertrag eingehalten. Die Einhaltung dieses Mietvertrages im Jahr 2003 ist ein Verhalten, das bei wirtschaftlicher Betrachtung selbstverständlich war, weil sich kein Sachverhalt ereignet hat, der jemals als Kündigungsgrund im Sinne des MRG gedeutet hätte werden können. Die Aufrechterhaltung des Mietvertrages durch die Fruchtnießler ist daher keine wirtschaftliche Disposition der Fruchtnießler von wesentlicher Bedeutung (BStBl 1976 II 421).

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

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

Die Entscheidung, die Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage zu errichten, wurde von den Wohnungseigentümern und nicht von den Fruchtnießlern getroffen.

cc.) sonstige Verwaltungstätigkeiten des Vaters der Fruchtnießler:

Er überprüfte als deren Vertreter im Jahr 2003, ob das vereinbarte und durch ihn eingeforderte Mietentgelt einschließlich der Betriebskostenersätze pünktlich auf dem Konto der Fruchtnießler einlangte, welches von ihm verwaltet wurde. Er veranlasste die Bezahlung der Betriebskosten und der Kosten der sonstigen Investition des Jahres 2003 (Errichtung einer Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage) vom Konto der Fruchtnießler in deren Namen. Er verwendete die Einnahmenüberschüsse zu Gunsten der Fruchtnießler. Der Vater der Fruchtnießler vertrat diese in Bezug auf die Verwaltung der vermieteten Wohnung gegenüber dem Finanzamt (Aussagen des Vaters der Fruchtnießler

in der mündlichen Verhandlung S. 8, Vorbringen des 2. Vertreters der Bf Dr. Stb in der mündlichen Verhandlung; Vorbringen des 2. Vertreters der Bf. Dr. Stb vom 29.6.2011).

Die Bf 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 Bf 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 2003 war daher bei wirtschaftlicher Betrachtung selbstverständlich und kann daher jedenfalls 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.

dd.) Risiko der Fruchtnießer:

Die Fruchtnießer unterlagen im Jahr 2003 einem eingeschränkten wirtschaftlichen Risiko (Risiko von Einkünften von Null, grundsätzlich kein Verlustrisiko-: Vorbringen des Vaters der Fruchtnießer und des Amtsvertreters in der mündlichen Verhandlung), **Beschwerdevorbringen**)

ee.) Rolle der Bf., Rolle des Vaters der Fruchtnießer:

Beide waren sich 2003-2006 darüber grundsätzlich 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 treffend werde und die erforderlichen Kontrollen im Zusammenhang mit dieser Einkunftsquelle durchführen werde. Beide waren sich darüber einig, dass die Bf keine Erklärung abgeben würde, die den Entscheidungen des Vaters, die dieser im Namen der Fruchtnießer getroffen hat, widersprechen würde. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf im Zeitraum 2003-2006 eine Entscheidung getroffen hat, oder eine Tätigkeit ausgeführt hat, die Einfluss auf die Verwaltung des Mietobjektes hatte.

e.) Schlussfolgerungen – rechtliche Beurteilung:

Die auffälligste 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 (Beschwerde, S. 4), obwohl sie hiezu zivilrechtlich nicht verpflichtet gewesen wären. Diese Entscheidung der Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, war wirtschaftlich zweckmäßig, auch wenn sie aus zivilrechtlicher Sicht nicht erforderlich gewesen wäre. Die Bf. selbst hat im Jahr 2003 keine unternehmerische Entscheidung in Bezug auf die Vermietung dieser Eigentumswohnung getroffen. Dieser Umstand der Kostentragung durch die Fruchtnießer wird allerdings dadurch relativiert, dass die Fruchtnießer keinen Anteil an der Entscheidung gehabt haben, diese Brandmeldeanlage zu errichten.

Diese Investitionsentscheidung wurde durch die Wohnungseigentümer und nicht die Fruchtnießer getroffen.

Die Fruchtnießer sind gegenüber dem Mieter und anderen Personen als Vermieter der Einkunftsquelle aufgetreten.

Die wichtigste Ursache dafür, dass es diese Einkunftsquelle auch noch im Jahr 2003 gegeben hat, war, dass die Bf damals im Jahr GT3 den Mietvertrag mit demselben Mieter geschlossen hat. Seit 2002 haben die Fruchtnießer, vertreten durch ihren Vater, nichts anderes getan, als die Einnahmen aus diesem Mietverhältnis zu vereinnahmen und die damit im ursächlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben zu bezahlen, sowie, damit im Zusammenhang stehende Kontrollen durchzuführen. Das wirtschaftliche Risiko der Fruchtnießer war sehr gering. Diese den Fruchtnießern zuzurechnenden Aktivitäten reichen nicht hin, um die Einkunftsquelle den Fruchtnießern und nicht der Bf zuzurechnen. Es fehlt eine wesentliche Einflussnahme der Fruchtnießer auf die Erzielung der Einkünfte. Die aus wirtschaftlicher Sicht selbstverständliche Aufrechterhaltung des Mietvertrages mit dem ursprünglichen Mieter war keine wirtschaftliche Disposition von wesentlicher Bedeutung.

Die Bf. und ihr Gatte waren sich auch im Jahr 2003 darüber grundsätzlich 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. Dieser Umstand wird dadurch relativiert, dass es im Jahr 2003 und davor keine unternehmerischen Entscheidungen der Fruchtnießer, allenfalls vertreten durch deren Vater, gegeben hat, die in ihrer Bedeutung auch nur annähernd an die Bedeutung des Abschlusses des Mietvertrages von GT3 durch die Bf mit dem Mieter herankamen.

Der festgestellte Sachverhalt (**siehe** oben) lässt keinen gestalterischen Einfluss der Fruchtgenussberechtigten auf die Erzielung der Einkünfte erkennen (vgl. VwGH vom 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH vom 4.3.1986, 85/14/0133; vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988 § 2 TZ 51.6).

Die beabsichtigte Abhängigkeit der Einkunftserzielung von der Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten, allenfalls vertreten durch einen gesetzlichen Vertreter, ergibt sich auch nicht aus den Unterlagen, die dem Pflugschaftsgericht zur Erlangung der pflugschaftsgerichtlichen Genehmigung vorgelegt worden waren. Wurde dabei doch hervorgehoben, dass in der gegenständlichen Nutzung durch den bisherigen Mieter keine Änderung eintreten solle (Unterhaltsvertrag vom 15.1.1999).

Der Mieter gab im Zusammenhang mit dem Antrag auf pflugschaftsgerichtliche Genehmigung der Fruchtgenussbestellung dem Gericht gegenüber die Erklärung ab, das Mietverhältnis, das den Fruchtgenussberechtigten wertgesicherte Einnahmen von rund 260.000 S verschaffte, so lange wie möglich aufrecht zu erhalten, weil der Mietgegenstand als Kanzleisitz diene und für diesen Zweck bestens geeignet sei (Schreiben des Mieters vom 7.1.1999 an das Pflugschaftsgericht).

Die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung wurde mit der Begründung erteilt, dass das Fruchtgenussrecht den damals mJ Fruchtnießern ausschließlich zum Vorteil diene (Beschluss des Pflsgerichts vom 28.1.1999). Dass sich diese Vorteilhaftigkeit erst aus Umständen ergeben sollte, die von der Initiative der Minderjährigen, allenfalls vertreten durch deren gesetzliche Vertreter, abhingen, kann dem Ansuchen auf Genehmigung des Unterhaltsvertrages nicht entnommen werden.

Die Vermietung dieser Eigentumswohnung war daher auch im Jahr 2003 eine Einkunftsquelle, die nach wie vor der Bf zuzurechnen war (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).

2006

a.)

Der Vater der Fruchtniesser und Ehegatte der Bf hat im Jahr 2005 eine Kündigung durch den Mieter verhindert. Als der Mieter den Mietvertrag mit den Fruchtnießern beenden wollte, stellte ihm der Vater der Fruchtniesser einen von der VG **Vater** Rechtsanwalts-gesellschaft m.b.H. gemieteten Raum zur Nutzung zur Verfügung. Dadurch verhinderte der Vater der Fruchtniesser die Kündigung durch den Mieter. Die Fruchtniesser mussten im ursächlichen Zusammenhang mit der Nutzung dieses Raumes durch den Mieter keinerlei Entgelt an ihren Vater oder an die Rechtsanwalts-gesellschaft oder an andere Personen entrichten. Diese Maßnahme ihres Vaters zeitigte auch im Jahr 2006 noch ihre Auswirkungen, weil dieses Mietverhältnis auch im Jahr 2006 noch aufrecht war (**siehe oben** Punkt 1; Ausführungen des Zeugen und der Bf. in der mündlichen Verhandlung; Fragen an den Vater der Fruchtniesser= Gatten der Bf vom 15.4.2014, Antworten des Vaters der Fruchtniesser und Gatten der Bf vom 20.5.2014).

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 Beschwerde).

b.) Dass die Einkünfte im Jahr 2006 aus dieser Einkunftsquelle fließen konnten, liegt ferner daran, dass die Bf. GT3 den Mietvertrag mit dem 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 Bf., nicht, in der Eigentümerversammlung 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 hat. 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 Bf., weil die Durchführung der nötigen Investitionen betreffend die allgemeinen Teile des Hauses, in welchem sich die Wohnung befand, auch der Erhaltung des Vermögens der Bf. diene.

Die Kontrolle der Betriebskostenvorschreibungen durch den Vater der Bf. 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 Bf. und ohne Mitwirkung der Fruchtnießer beschlossen worden. Daher war grundsätzlich die Bf. 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 Bf. als Fruchtgenussbestellerin gegenüber hiezu zivilrechtlich verpflichtet waren (§ 512, 513 ABGB). Ein wesentlicher Akt unternehmerischer Disposition ist darin daher nicht zu erkennen.

d.) sonstige Verwaltungstätigkeiten des Vaters der Fruchtnießer:

Der Vater der Fruchtnießer überprüfte als deren Vertreter im Jahr 2006, 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 vertrat diese in Bezug auf die Verwaltung dieser vermieteten Wohnung gegenüber dem Finanzamt (**siehe oben** Punkt 1; Aussagen des Vaters der Fruchtnießer in der mündlichen Verhandlung S. 8, Vorbringen des Vertreters der Bf Dr. **Stb** in der mündlichen Verhandlung; Vorbringen des Vertreters der Bf Dr. **Stb** vom 29.6.2011.)

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 Bf., Rolle des Vaters der Fruchtnießer:

Sowohl die Bf als auch ihr Gatte, der Vater der Fruchtnießer, waren sich auch im Jahr 2006 darüber einig, dass der Vater der Fruchtnießer in deren Namen und in deren Interesse die erforderlichen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Nutzung der Mietobjektes als Einkunftsquelle treffen werde und die erforderlichen Kontrollen im Zusammenhang mit dieser Einkunftsquelle durchführen werde. Beider waren sich darüber einig, dass die Bf. 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 Bf. im Zeitraum 2002-2006 eine Entscheidung getroffen hat oder eine Tätigkeit ausgeführt hat, die Einfluss auf die Verwaltung des Mietobjektes hatte.

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 494,33 € für die Sanierung des Lifts verursachten, die sie tatsächlich wirtschaftlich getragen haben, weil sie vom Mieter nicht ersetzt wurden. 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 Bf., 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 Dris **Stb** in der mündlichen Verhandlung; Steuererklärungen der Fruchtnießer 2002, 2003 mit beiliegenden Überschussermittlungen; Beschwerdevorbringen; Betriebskostenabrechnungen 2002, 2003, 2006 als Beilagen zur Beschwerde).

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 hatten 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 GT3 durch die Bf. mit jenem Mieter, der auch noch im Jahr 2006 die Wohnung innehatte, andererseits die Verhinderung der Beendigung des Mietvertrages dadurch, dass der Vater der Fruchtnießer dem Mieter im Jahr 2005 einen zusätzlichen Raum zur Verfügung gestellt hat. An der Verhinderung der Beendigung des Mietvertrages durch den Vater der Fruchtnießer haben die Fruchtnießer allerdings keinen Anteil, weil sie die Kosten für die Zur-Verfügung-Stellung des zusätzlichen Raumes an den Mieter nicht getragen haben.

Die Verwaltungs- und Kontrolltätigkeiten des Jahres 2006 der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, waren folgende:

Die Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, haben die Betriebskostenvorschreibungen überprüft und bezahlt. Sie haben auch die anteiligen Kosten der Liftsanierung getragen. Sie haben, vertreten durch ihren Vater, geprüft, ob das Mietgelt einschließlich der Betriebskostenersätze auf dem Konto der Fruchtnießer einlangte. Der Vater der Fruchtnießer vertrat diese gegenüber dem Finanzamt. Die Fruchtnießer sind gegenüber dem Mieter als Vermieter aufgetreten (**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 Bf. an diesen Kontrollen) das Geschehen im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle i.S. einer sparsamen Verwaltung der eingesetzten Mittel beeinflusst.

Soweit die Verwaltungs- und Kontrolltätigkeiten der Fruchtnießer, vertreten durch deren Vater, die allerdings ohne wesentliche unternehmerische Dispositionen der Fruchtnießer nicht ausreichen, um die Einkunftsquelle den Fruchtnießern zurechnen zu können.

Dass die Fruchtnießer auch die anteiligen Kosten der Liftsanierung bezahlt haben, (494,33 € im Jahr 2006) wird dadurch relativiert, dass die Fruchtnießer keinen Anteil an der Entscheidung gehabt haben, diese Sanierung durchzuführen. Diese Investitionsentscheidung wurde durch die Wohnungseigentümer und nicht die Fruchtnießer getroffen.

Die wichtigsten Gründe dafür, dass es diese Einkunftsquelle auch noch im Jahr 2006 gegeben hat, war, dass die Bf damals im Jahr GT3 den Mietvertrag mit demselben

Mieter geschlossen hat und dass der Vater der Fruchtnießer , allerdings ohne Zutun der Fruchtnießer, die Kündigung des Mietverhältnis durch den Mieter im Jahr 2005 verhindert hat. Insbesondere haben die Fruchtnießer nicht die Kosten für die Verhinderung der Kündigung durch den Mieter getragen.

Die Fruchtnießer selbst haben seit 2002 im Wesentlichen nichts anderes getan, als die Einnahmen aus diesem Mietverhältnis zu vereinnahmen, die damit im ursächlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben zu bezahlen und die mit den Einnahmen und Ausgaben im ursächlichen Zusammenhang stehenden zweckmäßigen Kontrollen durchzuführen. Das wirtschaftliche Risiko der Fruchtnießer war sehr gering. All diese den Fruchtnießern zuzurechnenden Aktivitäten reichen nicht aus, um die Einkunftsquelle den Fruchtnießern und nicht der Bf zuzurechnen. Es fehlt eine wesentliche Einflussnahme der Fruchtnießer auf die Erzielung der Einkünfte. Die aus wirtschaftlicher Sicht selbstverständliche Unterlassung der Kündigung des Mietvertrages durch die Fruchtnießer war keine wirtschaftliche Disposition von wesentlicher Bedeutung

Die Bf und ihr Gatte waren sich auch im Jahr 2006 darüber grundsätzlich einig, das 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. Dieser Umstand wird dadurch relativiert, dass es im Jahr 2006 und den Jahren davor keine unternehmerischen Entscheidungen der Fruchtnießer, allenfalls vertreten durch ihren Vater, gegeben hat, die in ihrer Bedeutung auch nur annähernd an die Bedeutung des Abschlusses des Mietvertrages von GT3 durch die Bf mit dem Mieter herankamen.

Zwar hätte die Verhinderung der Kündigung des Mieters durch Überlassung eines zusätzlichen Raumes an den Mieter zur Zurechnung der strittigen Einkünfte an die Fruchtnießer führen können, allerdings haben nicht die Fruchtnießer diesen Raum angemietet, sondern jene Gesellschaft, die durch den Vater der Fruchtnießer , der auch der Ehemann der Bf war, beherrscht worden ist. Auch haben die Fruchtnießer die Kosten dieser Maßnahme (Überlassung eines zusätzlichen gemieteten Raumes an den Mieter zur Nutzung) nicht getragen. In Ermangelung jedweder unternehmerischer Initiativen, die den Fruchtnießern zugerechnet werden konnten, können die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle nach wie vor auch im Jahr 2006 nicht den Fruchtnießern zugerechnet werden. Diese Einkünfte sind daher wie bisher der Bf zuzurechnen (VwGH vom 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; BStBl 1976 II 421).

In dieses Bild fügt sich, dass sich eine beabsichtigte Abhängigkeit der Erzielung dieser Einkünfte von der Eigeninitiative der Furchtgenussberechtigten, allenfalls vertreten durch deren Vater, auch nicht aus den Unterlagen ergibt, die dem Pflugschaftsgericht zur Erlangung der pflugschaftsgerichtlichen Genehmigung vorgelegt worden waren (siehe insoweit die Ausführungen betreffend das Jahr 2003).

Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

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.

Die Bf. hat eine vermietete Eigentumswohnung ihren Kindern zum Fruchtgenuss überlassen. Strittig ist, ob die Einkunftsquelle daher den Kindern oder weiterhin der Bf zuzurechnen ist.

In dieser Angelegenheit haben die Fruchtnießer nach der Ansicht des VwGH jedenfalls bis einschließlich 2003 keinen gestaltenden Einfluss auf die Erzielung der Einkünfte gehabt (VwGH vom 20.3.2014, 2011/15/0174). In Bezug auf das Jahr 2003 gibt es daher jedenfalls keine Rechtsfrage, der i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt.

In Bezug auf das Jahr 2006 läge nach der Ansicht des VwGH in der Anmietung oder dem Erwerb eines zusätzlichen Raumes durch die Fruchtgenussberechtigten eine unternehmerische Initiative, welche zu einer Zurechnung der strittigen Einkünfte an die Fruchtgenussberechtigten führen könnte (VwGH 2011/15/0174). Allerdings haben die ergänzenden Ermittlungen ergeben, dass die Fruchtgenussberechtigten weder einen zusätzlichen Raum erworben noch angemietet haben. Daher ist die Einkunftsquelle auch in Bezug auf das Jahr 2006 nicht den Fruchtgenussberechtigten, sondern der Bf zuzurechnen. Eine Rechtsfrage i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG , der grundsätzliche Bedeutung zukommt, stellt sich auch in Bezug auf das Jahr 2006 nicht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Februar 2016