



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Prodinger & Partner WT GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5760 Saalfelden, Leopold-Luger-Straße 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See betreffend Einkommensteuer für 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In seiner Einkommensteuererklärung für 2007 erklärte der Berufungswerber (kurz Bw.) unter anderem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 535,-, welche vom Finanzamt vorerst erklärungsgemäß veranlagt wurden.

Dieser Einkommensteuerbescheid wurde in der Folge vom Finanzamt gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben und der nunmehr angefochtene Bescheid erlassen, in welchem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit € 14.801,27 festgesetzt wurden. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen, sodass der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten und dem Berufungsvorbringen des Bw. geht der folgende unstrittige Sachverhalt hervor:

Der Bw. ist zivilrechtlicher Eigentümer einer land- und forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaft in A-hofen, die den Namen O-Gut trägt. Mit Pachtvertrag vom 19.12.2006 verpachtete er diese Liegenschaft, beginnend mit 1.1.2007, an seinen Sohn. Der Pachtvertrag enthält diverse zusätzliche Vereinbarungen, von denen nur die folgende streitgegenständlich relevant ist:

„Die Flurschadens- und Dienstbarkeitsentschädigung der Bergbahnen sind nicht Gegenstand des Pachtvertrages, sondern verbleiben beim Verpächter. Dieser räumt seiner Gattin N.N. ab 1.1.2007 auf die Dauer von drei Jahren das Fruchtgenussrecht an dieser Flurschadens- und Dienstbarkeitsentschädigung ein.“

Der Bw. und bereits zuvor sein Vater als damaliger Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft schlossen mit den Bergbahnen diverse Dienstbarkeitsverträge ab, mit denen den Bergbahnen sogenannte Schiüberfahrtsrechte eingeräumt wurden. Aus diesen Verträgen fließen jährlich Erträge zu, die der Bw. bis einschließlich 2004 als (eigene) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärte. Ab 1.12.2004 verpachtete er seinen landwirtschaftlichen Betrieb an seine Ehefrau, wobei in diesem Pachtvertrag vereinbart war, dass die Flurschadens- und Dienstbarkeitsentschädigung für die wintersportliche Nutzung auf den vertragsgegenständlichen Flächen der Pächterin zur Deckung des landwirtschaftlichen Aufwandes überlassen würden. Ab 2005 wurden daher die sogenannten „Schipistenentschädigungen“ von der Ehefrau des Bw. versteuert.

Ab 2007 erklärte der Bw. in seinen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft lediglich die Pachteinnahmen aus der Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes an seinen Sohn. Die Einkünfte aus den Dienstbarkeitsverträgen wurden von der Ehefrau des Bw. als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Das Finanzamt rechnete diese Einkünfte jedoch dem Bw. zu und nicht seiner Ehefrau mit der Begründung, es handle sich bei der Weitergabe der Beträge um eine steuerlich unbedeutliche Einkommensverwendung. Die gegen den Einkommensteuerbescheid des Bw. gerichtete Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 31.7.2009 abgewiesen. In der BVE vertrat das Finanzamt die Auffassung, dem Akteninhalt und dem Parteivorbringen könne nicht entnommen werden, dass der Ehefrau des Bw. ein Fruchtgenussrecht an den betreffenden Liegenschaften eingeräumt worden wäre. Darüber hinaus halte die gegenständliche Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand.

Mit Notariatsvertrag vom 12. Dezember 2009 wurde die Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Ehefrau neu gefasst. Die Formulierung lautet: „*Herr Berufungswerber, geb. am..., räumt hiemit seiner Ehegattin N.N. , geb. aman den Liegenschaften 1und2 jeweils eine*

Dienstbarkeit der Fruchtnießung – dies jedoch ausdrücklich eingeschränkt auf das Recht zum Abschluss von Dienstbarkeitsverträgen in Ansehung der ob diesen Liegenschaften grundbürgerlich vorgetragenen Grundstücke – ein. Die Berechtigte ist weiters auf die Dauer der Laufzeit dieser Vereinbarung befugt, in Ansehung der ob diesen Liegenschaften grundbürgerlich vorgetragenen Grundstücke bestehende Dienstbarkeitsverträge abzuändern oder neu zu fassen beziehungsweise fassen zu lassen, sowie weiters sämtliche aus bestehenden und/oder neu vereinbarten Dienstbarkeitsverträgen in Ansehung der ob diesen Liegenschaften grundbürgerlich vorgetragenen Grundstücke zufließende Erträge zu vereinnahmen." Das Fruchtgenussrecht wurde hinsichtlich beider Liegenschaften im Grundbuch eingetragen.

Für den streitgegenständlichen Zeitraum (2007) gibt es die Einräumung des Fruchtgenusses betreffend außer der oben zitierten Vereinbarung, die als Zusatz zum Pachtvertrag mit dem Sohn verfasst wurde, keine weiteren Verträge oder sonstige Grundlagen. Auch enthält der mit dem Sohn des Bw. abgeschlossene Pachtvertrag keinerlei weitere Regelung hinsichtlich der Entschädigungen aus den Schiüberfahrtsrechten, auch nicht in Hinblick auf die Abgeltung von Wirtschafterschwierissen.

2) Rechtliche Würdigung:

Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs 2 und 3 EStG 1988](#) sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Unter Vermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 TZ 142 sowie die dort zitierte Lit. und Jud.).

Fruchtgenuss ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. An Liegenschaften entsteht es durch Verbücherung oder Urkundenhinterlegung. Der Fruchtnießer kann die Sache in jeder Hinsicht nutzen (zB auch vermieten), ist verpflichtet, diese nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung gemäß [§ 513 ABGB](#) zu erhalten und kann sich mit der Servitutenklage schützen. Nach [§ 511 ABGB](#) steht ihm der volle Ertrag einschließlich Zubehör und Zuwachs zu. Die Auslagen hat er bis zur Höhe der Erträge zu übernehmen (Jakom/Laudacher, EStG, 2011, § 2 TZ 43).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind zwar grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist es aber unbestritten, dass ein Fruchtnießer – auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss - (originäre) Einkünfte im Sinne des

§ 2 EStG bezieht, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung einer Einkunftsquelle angesehen werden kann (etwa VwGH 28.11.2007, [2003/14/0065](#)). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es ohne Belang, wie und warum die Einkunftsquelle übertragen wird. Auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die in Erfüllung einer Unterhaltpflicht bzw. unentgeltlich übertragen wurde, sind dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen (VwGH 4.3.1986, [85/14/0133](#)). Entscheidend ist die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich der Erbringung der Leistung: Er muss auf die Einkünftezielung Einfluss nehmen, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört auch, dass er die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand trägt (VwGH 25.1.1993, [92/15/0024](#); 27.1.2009, [2006/13/0166](#)). Die Bestellung des Fruchtgenusses sollte für eine gewisse Dauer erfolgen, die Verwaltungspraxis nimmt einen Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend an.

Dem Berechtigten kann die Einkunftsquelle nur dann zugerechnet werden, wenn ihm nach der zivilrechtlichen Regelung der Nettoertrag verbleibt (Nettofruchtgenuss), nicht im Fall von Bruttoeinnahmen (Jakom/Laudacher, aaO, § 2 TZ 45). Eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussbesteller findet statt, wenn in der Fruchtgenusseinräumung eine Einkommensverwendung oder Überlassung eigener Einkünfte zu sehen ist. Dies wird regelmäßig beim Bruttofruchtgenuss angenommen.

Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten (Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 TZ 157/1). Die Vereinbarung eines Fruchtgenussrechtes zwischen nahen Angehörigen ist nach der Judikatur nicht grundsätzlich ungewöhnlich (etwa VwGH 24.11.1982, [81/13/0021](#)).

Im vorliegenden Fall ist also zu prüfen, ob der Bw. seiner Ehefrau eine Einkunftsquelle übertragen hat oder ob in der gegenständlichen Konstruktion lediglich die Übertragung von Einkünften zu sehen ist und ob die zu Grunde liegende Vereinbarung den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht.

Wie bereits unter Pkt. 1) Sachverhalt dargestellt gibt es für den streitgegenständlichen Zeitraum als Vertragsgrundlage lediglich den Passus, der als Zusatz zum Pachtvertrag mit dem Sohn des Bw. schriftlich abgefasst wurde. Der Notariatsvertrag vom 12.12.2009 und die darin getroffenen Vereinbarungen können rückwirkend nicht zum Tragen kommen, weil Rechtsgeschäfte für den Bereich des Steuerrechts keine Rückwirkung entfalten können. Der Passus lautet: „*Die Flurschadens- und Dienstbarkeitsentschädigung der Bergbahnen sind nicht Gegenstand des Pachtvertrages, sondern verbleiben beim Verpächter. Dieser räumt seiner*

Gattin N.N. ab 1.1.2007 auf die Dauer von drei Jahren das Fruchtgenussrecht an dieser Flurschadens- und Dienstbarkeitsentschädigung ein."

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entspricht diese Vereinbarung in keiner Weise den Voraussetzungen, die erfüllt sein müssten, um eine Zurechnung von Einkünften an die Fruchtgenussberechtigte vorzunehmen, und zwar aus folgenden Gründen:

Einkünfte sind dem Fruchtnießer nur dann zuzurechnen, wenn er auf die Einkünftezielung Einfluss nehmen kann und eigenständige Entscheidungen hinsichtlich der Leistungserbringung treffen kann. Aus der zwischen dem Bw. und seiner Ehefrau getroffenen Vereinbarung ist auch nicht ansatzweise erkennbar, dass die Ehefrau irgendeinen Einfluss auf die Einkünftezielung nehmen könnte. Damit hat der Bw. aber seiner Ehefrau keine Einkunftsquelle übertragen, sondern vielmehr hat er ihr nur Einkünfte überlassen, was auch aus der Textierung der gegenständlichen Vereinbarung zweifelsfrei hervorgeht (arg: „räumt seiner Gattin das Fruchtgenussrecht an dieser Flurschadens- und Dienstbarkeitsentschädigung ein.“). Gewollt war offensichtlich, dass Frau N.N. drei Jahre lang die von den Bergbahnen bezahlten Servitutsentschädigungen vereinnahmt, ohne Einflussnahme auf Gestaltungsmöglichkeiten, ohne wirtschaftliches Risiko und ohne jegliche Gegenleistung.

Weiters muss der unternehmerisch tätige Fruchtgenussberechtigte sein Nutzungsrecht aus einer abgesicherten Position heraus wahrnehmen können, das bedeutet also auch, über einen längeren Zeitraum (siehe Stoll, Rentenbesteuerung, Tz 1253). Die gegenständliche Vereinbarung sieht eine Überlassung von Servitutsentschädigungen für drei Jahre vor. Dies ist nach herrschender Lehre und Verwaltungspraxis ein zu kurzer Zeitraum, um einem Fruchtgenussberechtigten eine derart abgesicherte Position zu verschaffen, um von der Übertragung einer Einkunftsquelle ausgehen zu können (siehe etwa VwGH 27.1.2009, [2006/13/0166](#); UFS 17.07.2009, RV/0375-S/07).

Bereits aus diesem Grund kann eine Zurechnung der Einkünfte an die Ehefrau des Bw. nicht vorgenommen werden.

Das Finanzamt hat – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht – in der gegenständlichen Vereinbarung einen Bruttofruchtgenuss angenommen. Es gibt keine Regelung darüber, dass die Ehefrau die mit den Einnahmen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu tragen hätte. In der Berufung wird die Ansicht vertreten, dass die Fruchtnießerin nach dem Gesetz lediglich Anspruch auf den Nettofruchtgenuss habe, weil nach [§ 512 ABGB](#) als reiner Ertrag nur das angesehen werden könne, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt. Die Bestimmungen der §§ 511f ABGB stellen dispositives Recht dar, sie gelten also nur mangels anderer Vereinbarungen. Wenn der Bw. seiner Ehefrau den

Fruchtgenuss an den Flurschadens- und Dienstbarkeitsentschädigungen (ohne weitere Konkretisierung) einräumt, dann wird damit nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates zum Ausdruck gebracht, dass ihr die vollen Einnahmen zufließen sollen. Zudem wurde nicht dargelegt, welche Auslagen mit der Fruchtnießung überhaupt verbunden sein können, die die Ehefrau zu tragen hätte. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist daher von einem Bruttofruchtgenuss auszugehen.

Schließlich hält die gegenständliche Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand. Fremde dritte Personen würden eine derartige Vereinbarung nicht in dieser lapidaren Form und als Zusatz zu einem Pachtvertrag mit dem Sohn abfassen. Auch das Publizitätserfordernis ist damit nicht erfüllt. Der Unabhängige Finanzsenat sieht es als Voraussetzung zur steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen an, dass zumindest jene Publizitätserfordernisse erfüllt sind, die im Zivilrecht bzw. bei Verträgen zwischen Fremden Standard sind. Bei einer Fruchtgenusseinräumung zwischen Ehegatten ist daher eine Grundbucheintragung erforderlich (UFS 24.11.2005, RV/0390-L/03).

Es ist aber davon auszugehen, dass diese Mängel dem Bw. selbst bewusst sind, da die neuerliche Vereinbarung über die Fruchtgenussbestellung zwischen den Ehegatten mittels Notariatsakt getroffen und die Dienstbarkeit auch im Grundbuch einverleibt wurde.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Bw. mit der gegenständlichen Gestaltung seiner Ehefrau lediglich Einkünfte überlassen hat und nicht eine Einkunftsquelle. Dabei handelt es sich aber um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung, die keine Zurechnungsänderung der Einkünfte zur Folge hat (UFS 25.3.2008, RV/0043-F/07; siehe auch Hofstätter/Reichel, EStG, § 2 TZ 7). Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung und in der Berufungsvorentscheidung vertretene Auffassung, dass die Dienstbarkeitsentschädigungen dem Bw. zuzurechnen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 3. August 2011