

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter XY über die Beschwerden des Bf. vom 19. Jänner 2011, 21. Juni 2011 und 13. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 11. Jänner 2011, 14. Juni 2011 und 5. März 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008, Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008, Einkommensteuer für das Jahr 2011 und Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2008 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2008: 40.857,16 €; Einkommensteuer 2008 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 656,87 €

Einkommen 2009: 41.186,67 €; Einkommensteuer 2009 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 250,99 €

Einkommen 2010: 57.325,98 €; Einkommensteuer 2010 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 2.323,00 €

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erklärte bis einschließlich 2007 Mieteinkünfte aus der Vermietung des in seinem zivilrechtlichen Alleineigentum stehenden Einfamilienhauses samt Garage in B, C-Straße. Mit Schreiben vom 8. August 2008 (Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2008) teilte er dem Finanzamt mit, dass er seit dem 1. Jänner 2008 keine steuerpflichtigen Mieteinkünfte mehr beziehe. Sein Einkommen resultiere seither ausschließlich aus seiner nichtselbständigen Arbeit. Mit Schreiben vom „1.1.2008“ (persönlich abgegeben bei der Sachbearbeiterin am 25. August 2008) ergänzte er, dass seine Ehegattin seit dem 1. Jänner 2008 als neue wirtschaftliche Eigentümerin des Mietobjektes im Grundbuch eingetragen und beim Finanzamt auch schon steuerlich erfasst sei. Mit Bescheid vom 18. Februar 2009 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom Finanzamt antrags- und erklärungsgemäß veranlagt, wobei ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Ansatz gelangten.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2009 (der Abgabepflichtige erklärte - entgegen seinem bisherigen Vorbringen - einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietungstätigkeit von -4.953,35 €) führte das Finanzamt Erhebungen zum mit 1. Jänner 2008 vereinbarten und grundbücherlich sichergestellten Fruchtgenussrecht der Ehegattin durch (vgl. die Ergänzungsersuchen vom 4. Juni 2010 und 15. November 2010). Dabei gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass der der Ehegattin eingeräumte Zuwendungsfruchtgenuss steuerlich nicht anerkannt werden könne und die Einkunftsquelle (das Mietobjekt in B, C-Straße) nach wie vor dem Abgabepflichtigen zuzurechnen sei.

Daraufhin erließ das Finanzamt - teilweise nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - am 11. Jänner 2011 neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 sowie einen Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2008. Der Wiederaufnahmsbescheid wurde damit begründet, dass nachträglich (anlässlich der persönlichen Vorsprache des Abgabepflichtigen am 25. November 2010) neu hervorgekommen sei, dass das Fruchtgenussrecht („*die Verwaltung bzw. die finanzielle Gebahrung des vermieteten Objektes*“) entgegen der vorgelegten schriftlichen Vereinbarung vom 1. Jänner 2008 tatsächlich anders gestaltet worden sei.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurde der ursprünglich von der Ehegattin mit 3.798,05 € erklärte Einnahmenüberschuss aus der Vermietung des

Objektes in B, C-Straße, nunmehr in dieser Höhe beim Abgabepflichtigen erfasst. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 5.340,53 € (statt -4.953,35 € lt. Erklärung) angesetzt. Entscheidend für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten sei dessen Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Erbringung der Leistung. Der Fruchtniesser müsse am Wirtschaftsleben teilnehmen, er müsse die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten und die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses tragen können. Die Bestellung des Fruchtgenusses sollte überdies für eine gewisse Dauer (zehn Jahre lt. EStR 2000 Rz 111) erfolgen. Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung müsse die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtnießers nach außen hin ausreichend hervorkommen durch entsprechendes Auftreten als Bestandgeber gegenüber den Mietern, durch entsprechendes Auftreten als Ansprechpartner gegenüber Behörden und ausführenden Lieferfirmen und durch Überweisung der Mieten auf sein Konto.

Bezogen auf den Streitfall seien die Vereinbarungen laut Vertrag vom 1. Jänner 2008 nicht eingehalten worden. „*Entgegen dem ursprünglichen Willen des Eigentümers*“ sei im Jahr 2009 von den erzielten Mieteinnahmen ein geringer Betrag (750 €) dem Abgabepflichtigen als Fruchtgenussbesteller zugeflossen. Die Ehegattin als Fruchtgenussberechtigte könne somit nicht über die gesamten Einnahmen verfügen. Die Ausgaben seien laut Steuererklärung zum größten Teil vom Abgabepflichtigen als Fruchtgenussbesteller geltend gemacht worden. Entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung würden die Mieteinnahmen auch weiterhin dem Abgabepflichtigen zufließen. Der Fruchtgenussvertrag könne somit nach Belieben geändert werden.

Die Mieteinnahmen und die damit zusammenhängenden Ausgaben würden ausschließlich über ein Bankkonto fließen, über das sowohl der Abgabepflichtige als auch seine Ehegattin Verfügungsberechtigt seien. Auch die Gehaltsabrechnungen des Abgabepflichtigen und dessen Zahlungen privater Natur erfolgten über dieses Konto. Die ausschließliche Verfügungsmöglichkeit über die Einnahmen bzw. die Tragung aller Aufwendungen durch den Fruchtgenussberechtigten sei somit nicht gegeben.

Weiters sei festzuhalten, dass der Mietvertrag nicht vom Fruchtgenussberechtigten, sondern vom Abgabepflichtigen als Fruchtgenussbesteller abgeschlossen worden sei. Die Ehegattin als Fruchtgenussberechtigte scheine somit gegenüber dem Mieter nicht als Ansprechpartner auf. Genauso wenig trete die Ehegattin gegenüber Behörden und Lieferfirmen auf. Als Adressat der Gemeindeabrechnungen und von Lieferfirmen sowie als Versicherungsnehmer betreffend Eigenheim und Rechtsschutz scheine vielmehr der Abgabepflichtige als Fruchtgenussbesteller auf. Die Einkünfte seien daher in den Jahren 2008 und 2009 ihm zuzurechnen.

Am 19. Jänner 2011 erhob der Abgabepflichtige fristgerecht Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008, gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 und gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§

205 BAO) für das Jahr 2008. Begründend führte er aus, dass er mit Vertrag vom 1. Jänner 2008 als grundbücherlicher Eigentümer seiner Ehegattin MN das unentgeltliche Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis in B, C-Straße, eingeräumt habe. Dieses Fruchtgenussrecht sei im Grundbuch eingetragen worden. Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht iSd ABGB seien grundsätzlich originäre Einkünfte des Fruchtgenussberechtigten. Der Fruchtgenussberechtigte müsse jedoch auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte. Dazu gehöre, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trage.

Das Finanzamt nehme einen „*Vertrag des Fruchtgenusses der Vermietung und Verpachtung*“ an. Ein solcher liege im Streitfall nicht vor, sondern ein „*Vertrag am Fruchtgenuss an Mieteinnahmen*“, der anders zu beurteilen sei: Der Fruchtgenussbesteller bleibe nach wie vor Eigentümer mit allen Rechten und Pflichten am Mietobjekt. Er werde auch gegenüber Behörden hinsichtlich der öffentlichen Abgaben, gegenüber Risikoversicherungen aus den AGB verpflichtet. Auch der Abschluss eines Mietvertrages und ein Weisungsrecht gegenüber dem Mieter kämen ausschließlich dem Eigentümer zu.

Im Hinblick auf die im Steuerrecht maßgeblichen Anerkennungserfordernisse für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sei festzuhalten, dass der schriftlich abgeschlossene Fruchtgenussvertrag vom 1. Jänner 2008 alle für solche Vereinbarungen nötigen Inhalte konkretisiere. Die stärkste Publizitätswirkung entfalte dieser Vertrag durch die grundbücherliche Eintragung, wodurch er für jeden ersichtlich und gegen jeden wirksam sei. Auch entspreche der Fruchtgenussvertrag dem Fremdvergleich: Gemäß § 478 ABGB habe der Fruchtnießer das dingliche Recht, eine fremde Sache ohne jegliche Einschränkung, aber unter Schonung der Substanz zu gebrauchen. Der Fruchtnießer sei verbunden, die dienstbare Sache „*als guter Haushälter*“ instand zu halten und aus dem Ertrage Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen. Verringere sich dennoch ohne sein Verschulden ihr Wert, so sei er nicht verantwortlich.

Für den Streitfall ergebe sich, dass sowohl die Ehegattin als auch ein Fremder als Fruchtnießer gleich verpflichtet wären, zumal auch beide an einem zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg interessiert sein werden. Die Punkte 5) und 6) der Vereinbarung vom 1. Jänner 2008 erinnerten an diese zivilrechtliche Verpflichtung der Vertragspartner. Die Ehegattin habe dabei durch den Einsatz ihrer Arbeitsleistung und neben anderen nicht absetzbaren Kosten Aufwände geleistet sowie einen Betrag von 750 € dem Fruchtgenussbesteller zugewandt. Dieser Betrag sei zur Fertigstellung der Sanierung¹ der Gebäudehülle verwendet worden, um berechnete Mietzinsreduktionen bzw. Leistungsstörungen seitens des Mieters zu vermeiden. Mit diesen nach eigenen Intentionen und Nutzungsmöglichkeiten erbrachten Leistungen (aus dem gegenständlichen Vertrag) habe die Ehegattin als Fruchtgenussberechtigte umfassend am wirtschaftlichen Erhalt des Mietobjekts als Grundlage des Fruchtgenusses teilgenommen. In Punkt 6) des Fruchtgenussvertrages hätten die Vertragsparteien eine Deckelung der

in Punkt 5) beschriebenen Aufwendungen vereinbart. Demnach habe die Fruchtnießerin nach eigener und freier Nutzungsmöglichkeit der Mieteinnahmen mit dem Überschuss an solchen Aufwendungen beizutragen und der Fruchtgenussbesteller darüber hinausgehende Aufwendungen zu tragen.

Bei der Einvernahme am 25. November 2010 seien die vollständigen Kontoauszüge zu dem angeführten Konto, die zu diesem Konto gehörende Bankomatkarte und das im Besitz der Fruchtnießerin stehende Sparbuch vorgelegt worden. Aus diesen Kontoauszügen sei ersichtlich, dass vom gegenständlichen Konto über die Bankomatkarte (in beiden Jahren) umfassende Behebungen durchgeführt worden seien. Über diese Bankomatkarte sei nur die Fruchtnießerin verfügungsberechtigt. Auf dem genannten Sparbuch seien von der Fruchtnießerin laufend Rücklagen gebildet worden (und würden weiterhin gebildet). Nach Sichtung der Beweismittel gebe es keine Hinweise dafür, dass vom gegenständlichen Konto Beträge in das alleinige Eigentum des Fruchtgenussbestellers geflossen wären. Die Fruchtnießerin habe daher über die Mieteinnahmen frei und uneingeschränkt verfügen können (und könne es weiterhin).

Der gegenständliche Fruchtgenussvertrag stelle eine zivilrechtliche Vereinbarung zwischen den beiden Parteien dar, deren Einhaltung und Durchsetzung durch zivilrechtliche Verfahren objektiv gewährleistet seien. Der Vertrag könne also nicht nach Belieben geändert werden. Er sei auch nie geändert worden.

Der Abgabepflichtige beantragte *„die Zurechnung der Einkünfte aus dem gegenständlichen Fruchtgenussvertrag (bei) der Fruchtgenussberechtigten und die Einsetzung dieser in den vorigen Zustand.“*

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurde konkludent mit der Begründung bekämpft (vgl. in diesem Zusammenhang auch UFS 7.11.2013, RV1), dass - im Hinblick auf die auf eine Zurechnung der Einkunftsquelle (des Mietobjektes in B, C-Straße) bei der Ehegattin gerichteten Einwendungen gegen den Sachbescheid - im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO kein im Spruch anders lautender Bescheid herbeigeführt werden könnte. Im Übrigen führte der Abgabepflichtige begründend aus, dass die Aufhebung von Einkommensteuerbescheiden nach § 303 BAO *„die eindeutige vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes“* sowie die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze; die bloße Möglichkeit dazu reiche nicht aus. Auch könnten keine Tatsachen als neu hervorgebracht angesehen werden, die *„solche Behebungsakte seitens der Abgabenbehörde“* rechtfertigten.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. Juni 2011 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 als unbegründet ab. Für die steuerliche Beurteilung eines Vertrages seien nicht allein die zivilrechtliche Seite (ABGB), sondern aufgrund der dem Steuerrecht eigenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise die wirtschaftlichen Verhältnisse maßgebend. Der Fruchtgenussberechtigte müsse am Wirtschaftsleben teilnehmen, dh. er trete gegenüber den Mietern als Vermieter auf, er schließe die Mietverträge ab, er sei Anspruchspartner

für die Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen, er erhalte die Miete auf sein Konto überwiesen. Der Fruchtgenussberechtigte trete auch gegenüber Behörden und Lieferfirmen als Ansprechpartner auf.

Bezogen auf den Streitfall scheine als Adressat bei der Gemeindeabrechnung, als Versicherungsnehmer und als Adressat von Lieferfirmen nicht die Ehegattin als Fruchtgenussberechtigte, sondern der Abgabepflichtige als Fruchtgenussbesteller auf. Zu erwähnen sei auch, dass bei der Gemeinde nach Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide eine rückwirkende Ummeldung auf die Ehegattin erfolgt sei.

Die Tatsache, dass das einzige sich im Familienverband befindliche Handy auf die Ehegattin angemeldet sei, habe keinen Einfluss auf die Dispositionsmöglichkeit. Die Verbindung zum und vom Mieter könne nur über dieses Handy erfolgen. Die Handyabrechnungen würden jedoch keine Auskunft darüber geben, wer von den Familienmitgliedern mit diesem Handy tatsächlich telefoniert habe. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass das Handy der Ehegattin nicht auch von anderen Familienmitgliedern verwendet werde.

Es möge stimmen, dass die Ehegattin die Überweisungen gegenüber Firmen und Behörden durchführe; diese Tätigkeit sei aber unter die eheliche Beistandspflicht einzureihen. Die Überweisungen und Einzahlungen seien - wie in der Niederschrift vom 25. November 2010 angegeben - über jenes Bankkonto erfolgt, über das sowohl der Abgabepflichtige als auch seine Ehegattin Verfügungsberechtigt seien. Auf dieses Konto erfolgten auch die Gehaltsabrechnungen des Abgabepflichtigen und die Zahlungen privater Natur. Die ausschließliche Verfügung über die Mieteinnahmen bzw. Tragung der Mietausgaben durch die Ehegattin sei somit nicht gegeben. Eine genaue Durchsicht der Kontoauszüge anlässlich der persönlichen Vorsprache am 25. November 2010 sei aus diesen Gründen nicht erforderlich gewesen. Das dem Finanzamt anlässlich der persönlichen Vorsprache am 25. November 2010 vorgelegte Sparbuch laute sowohl auf die Ehegattin als auch auf den Abgabepflichtigen. Die im Jahr 2009 getätigten „Einnahmen“ von 25.000 € könnten unmöglich nur aus den Einnahmen der Vermietung in B stammen.

Der anlässlich der persönlichen Vorsprache am 25. November 2010 vorgelegte Mietvertrag sei vom Abgabepflichtigen als Fruchtgenussbesteller abgeschlossen worden. Eine nachträgliche Ergänzung dieses Mietvertrages habe für die Veranlagungsjahre 2008 und 2009 keine Auswirkung, da dieser Mietvertrag erst ab dem 1. November 2009 gelte.

In der elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2009 sei vom Abgabepflichtigen ein Betrag von 750 € an Mieterlösen angegeben worden. Laut Niederschrift vom 25. November 2010 handle es sich dabei um die Zuverdienstgrenze für den Steueranfall. Laut Niederschrift vom 25. November 2010 habe die Ehegattin mit den Mieteinnahmen nur die laufenden Ausgaben und auch nur die laufenden Reparaturen zu bestreiten. Größere Reparaturen würden vom Abgabepflichtigen als Fruchtgenussbesteller finanziert. Sollten seine finanziellen Mittel nicht ausreichen, hafte die Fruchtnießerin für

die Aufwendungen bis zur Höhe der Mieteinnahmen. Die Fruchtnießerin treffe durch diese Vereinbarung kein wirtschaftliches Risiko. Über eine Einkunftsquelle verfügen könne aber nur, wer ein Objekt auf eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko bewirtschafte.

Verträge zwischen nahen Angehörigen fänden überdies - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprächen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Gegen die Fremdüblichkeit spräche im Streitfall, dass der Mietvertrag durch den Fruchtgenussbesteller unterschrieben worden sei, dass der Fruchtgenussbesteller als Adressat von Rechnungen der Lieferfirmen aufscheine, dass sowohl der Fruchtgenussbesteller als auch die Fruchtnießerin über das Konto, über das die Mietvorgänge abgewickelt würden, verfügungsberechtigt seien, dass die Tätigkeit von der Fruchtnießerin ohne eigenes Risiko ausgeübt werde. Aus den angeführten Gründen sei die Einkunftsquelle dem Abgabepflichtigen zuzurechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2011 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2008 als unbegründet ab. Da die Einkommensteuer für das Jahr 2008 (durch die Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2011) keine Änderung erfahre, sei auch keine Neuberechnung der Anspruchszinsen möglich.

Am 21. Juni 2011 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (betrifft die Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 sowie die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2008). Er wendete ein, dass die Berufungsvorentscheidungen den für die Rechtsbelehrung normierten Grundsätzen des § 113 BAO nur unzureichend Rechnung getragen hätten. Ergänzend (allerdings die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend) brachte er vor, dass er bereits mit dem am 25. August 2008 bei der Sachbearbeiterin persönlich abgegebenen Schreiben den wirtschaftlichen Ablauf betreffend das Mietobjekt in B bzw. die Rolle seiner Ehegattin als Fruchtnießerin dargestellt habe. Dieses damalige Vorbringen entspreche genau dem Vorbringen anlässlich der Parteienvernehmung am 25. November 2010, wiederum bei derselben Sachbearbeiterin. Für eine Wiederaufnahme des Verfahrens fehlten daher alle Voraussetzungen. Es wäre überdies zu prüfen, ob die Abgabenbehörde ihrer Anleitungspflicht umfassend und objektiv schon im Jahr 2008 nachgekommen sei.

Die Berufung vom 19. Jänner 2011 gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurde vom Finanzamt unmittelbar (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt (vgl. in diesem Zusammenhang auch UFS 7.11.2013, RV1).

Am 14. Juni 2011 und 5. März 2012 erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 6.914,95 € (statt -3.751,69 € lt. Erklärung für das Jahr 2010) sowie 3.329,28 € (statt -4.583,13 € lt. Erklärung für das Jahr 2011) angesetzt wurden. Die Mieteinkünfte seien - wie in den Vorjahren - dem Abgabepflichtigen zuzurechnen. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Berufungsvorentscheidungen vom 14. Juni 2011 (betreffend Einkommensteuer der Jahre 2008 und 2009).

Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 21. Juni 2011 und 13. März 2012 fristgerecht „*Berufungen*“. Dazu wiederholte er teilweise sein bisheriges Vorbringen (die Berufungsverfahren der Vorjahre betreffend). Ergänzend führte er aus, dass die Fruchtnießerin jahrelang ihre Arbeitskraft und ihre finanziellen Mittel für die Aufrechterhaltung eines störungsfreien Bestandverhältnisses investiert habe. Aus den angebotenen Belegen für die Jahre 2010 und 2011 gehe eindeutig hervor, dass die Fruchtnießerin sämtliche erforderlichen Aufwendungen im Rahmen der vertraglichen Verpflichtung bestritten habe. Gegenüber Versicherungen und Behörden trete die Fruchtnießerin im eigenen Namen auf, bringe ihre Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt ein und begleiche die Steuerschulden aus dieser Rechtssache. Das gegenständliche Fruchtgenussrecht sei auch in der Ergänzung zum Mietvertrag ausgewiesen und habe der Eigentümer der Liegenschaft ausdrücklich bei der Mietvertragsunterzeichnung (am 1. November 2009) darauf hingewiesen.

Vom Abgabepflichtigen wurde weiters angemerkt, dass sich weder aus den Einkommensteuerrichtlinien noch aus anderen Rechtsquellen ergebe, dass ein Betrieb für jeden Kunden ein eigenes Girokonto einzurichten und zu führen habe. Die Fruchtnießerin sei im Wege des Onlinebanking über das gegenständliche Konto verfügungsberechtigt, dieses werde von ihr auch für alle wirtschaftlichen Belange im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussvertrag genützt. Es seien also nunmehr alle von der Abgabenbehörde verlangten Anforderungen für die Zurechnung in das Vermögen der Fruchtnießerin vorhanden. Wenn sich die Abgabenbehörde in ihrer Begründung „*auf frühere Bescheidbegründungen*“ stütze, so sei anzumerken, dass der Abgabepflichtige bei Eingabe einer jeden Einkommensteuererklärung das Recht auf eine sachliche Prüfung habe.

Die „*Berufungen*“ vom 21. Juni 2011 und 13. März 2012 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 wurden vom Finanzamt unmittelbar (ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen) der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 19. September 2011 brachte der Abgabepflichtige vor, dass im Zuge der Ermittlungstätigkeiten des Unabhängigen Finanzsenates (*Anm.: betrifft das Rechtsmittelverfahren der Vorjahre*) hervorgekommen sei, dass die „*AfA-Sätze*“ für das Gebäude und das Inventar seitens der Abgabenbehörde falsch berechnet worden seien. Er beantrage daher für die „*anhängigen Berufungen - Einkommensteuerbescheide*“

2008 bis 2010“, auch die angefochtenen Bescheide dieser Jahre „entsprechend der anerkannten Ergebnisse zu berichtigen“.

Mit Schreiben vom „22.03.2011“ (Datum der Einbringung beim Finanzamt: 22. März 2012) gab der Abgabepflichtige zu bedenken, dass aus den bisher zugestellten, nicht rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2008 bis 2011 nicht hervorgehe, ob der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt worden sei. Er ersuche daher um Auskunft, ob dieser berücksichtigt worden sei.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerden erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens: Gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der bis 31. Dezember 2013 (somit vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) geltenden Fassung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO in der bis 31. Dezember 2013 (somit vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) geltenden Fassung der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg.cit. zuständige Behörde.

Es ist nicht die Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern die Aufgabe der - die Wiederaufnahme des Verfahrens - verfügenden Abgabenbehörde, die Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder welche Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 4 BAO aufgrund einer Außenprüfung zulässig sein, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Der Bescheid vom 11. Jänner 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurde vom Finanzamt damit begründet, dass der Beschwerdeführer (Bf.) seiner Ehegattin MN mit Vertrag vom 1. Jänner 2008 das unentgeltliche Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis betreffend

das Einfamilienhaus in B, C-Straße, eingeräumt habe. Dieses Fruchtgenussrecht sei im Grundbuch eingetragen worden. Erst nachträglich (anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bf. am 25. November 2010) sei neu hervorgekommen, dass das Fruchtgenussrecht („die Verwaltung bzw. die finanzielle Gebarung des vermieteten Objektes“) entgegen der vorgelegten schriftlichen Vereinbarung vom 1. Jänner 2008 tatsächlich anders gestaltet worden sei. Dabei handle es sich um neu hervorgekommene Tatsachen, die eine Wiederaufnahme von Amts wegen rechtfertigten, zumal die steuerliche Auswirkung nicht unbedeutend sei.

Bei den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmsgründen muss es sich um taugliche Wiederaufnahmsgründe handeln. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im jeweils wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Was den Wissensstand des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides vom 18. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 betrifft, ist Folgendes festzuhalten:

Mit Schreiben vom 8. August 2008 (betrifft die „Berufung“ gegen den Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2008) teilte der Bf. dem Finanzamt mit, dass er seit dem 1. Jänner 2008 keine steuerpflichtigen Mieteinkünfte mehr beziehe. Sein Einkommen resultiere seither ausschließlich aus seiner nichtselbständigen Arbeit. Mit Schreiben vom „1.1.2008“ (persönlich abgegeben bei der Sachbearbeiterin am 25. August 2008) ergänzte er, dass seine Ehegattin seit dem 1. Jänner 2008 als neue wirtschaftliche Eigentümerin des Mietobjektes im Grundbuch eingetragen und beim Finanzamt auch schon steuerlich erfasst sei. Diese Änderung sei vorgenommen worden, weil sich seine Ehegattin bereits Jahre zuvor umfassend um die Erhaltung der Immobilie im kaufmännischen und faktischen Bereich gekümmert habe. Zudem pflege seine Ehegattin einen regelmäßigen Kontakt zur Familie des Mieters.

Die auch für die Ehegattin des Bf. zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes erlangte sodann durch Einblick in deren Steuerakt Kenntnis von dem am 1. Jänner 2008 zwischen den beiden Ehegatten abgeschlossenen schriftlichen Fruchtgenussvertrag folgenden Inhalts:

„Vereinbarung

1) Vereinbarung über ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis Einfamilienhaus C-Straße, 1B, gem. § 479 in Verbindung mit § 513 ABGB, beginnend zum 1.1.2008

zwischen

2) Fruchtgenussbesteller: EF, D-Straße, L,

und

3) *Fruchtnießer: MN, D-Straße, L*

4) *Solange dieses Fruchtgenussrecht bestehe, habe die Fruchtnießerin alle Aufwendungen, wie insbesondere jegliche Betriebskosten, Versicherungsprämien und insbesondere sämtliche Instandhaltungskosten der gesamten Liegenschaft, das darauf befindliche Gebäude und aller sonstigen baulichen Anlagen sowie die Aufwendungen für den Erhalt und die Pflege des Hausgartens zu tragen.*

5) *Dazu wird eine Haftungsgrenze bis zur Nettohöhe des jährlichen Überschusses vereinbart.*

6) *Die wirkliche Übergabe aus diesem vertraglichen Fruchtgenussrecht erfolgt durch direkte Überweisung des aus dem Bestandsvertrag Verpflichteten auf das Konto der Fruchtnießerin lautend auf Bank1 Konto1, jeweils zum 5. jeden Monats.*

7) *Für den Fall von Leistungsstörungen werden die Rechtsfolgen aus dem Bestandsvertrag vereinbart.“*

Der schriftlichen „Vereinbarung“ vom 1. Jänner 2008 zufolge konnte das Finanzamt im Hinblick auf das der Ehegattin eingeräumte unentgeltliche Fruchtgenussrecht davon ausgehen, dass ihr sämtliche Mieteinnahmen aus dem Mietobjekt auf ein ihr zurechenbares Konto zufließen. Der auf § 513 ABGB basierenden „Vereinbarung“ ist auch zu entnehmen, dass von der Ehegattin über die nötigen Auslagen des § 512 ABGB hinaus auch die laufenden Instandhaltungen und Reparaturen für das Mietobjekt zu tragen sind, soweit diese im Reinertrag Deckung finden (Haftungsgrenze „bis zur Nettohöhe des jährlichen Überschusses“). Die Einkommensteuer des Bf. für das Jahr 2008 wurde in der Folge mit Bescheid vom 18. Februar 2009 antrags- und erklärungskgemäß veranlagt, wobei ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Ansatz gelangten.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2009 (der Bf. erklärte - entgegen seinem bisherigen Vorbringen - einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietungstätigkeit von -4.953,35 €) führte das Finanzamt Erhebungen zum mit 1. Jänner 2008 vereinbarten und grundbücherlich sichergestellten Fruchtgenussrecht der Ehegattin durch. Diesbezüglich richtete das Finanzamt am 4. Juni 2010 und 15. November 2010 Ergänzungersuchen an den Bf. Im Zuge dessen ist neu hervorgekommen (vgl. das Schreiben des Bf. vom 13. Juni 2010), dass sich die Ehegattin des Bf. auch an grundlegenden Erneuerungen des Mietobjektes beteiligt. So nimmt der Bf. bei „umfassenden Sanierungsaufgaben“ (die im Jahr 2009 begonnen wurden und in Zukunft je nach wirtschaftlicher Entwicklung fortgeführt werden) an den Mieteinnahmen aus dem Mietobjekt teil, wobei an den Bf. - „entgegen dem ursprünglichen Willen des Eigentümers“ - im Jahr 2009 ein Betrag von 750 € an Mieteinnahmen geflossen ist. „Entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung“ werden auch weiterhin Mieteinnahmen an den Bf. fließen, „deren Höhe noch unbestimmt ist“. Sollten die Investitionen in das Mietobjekt den Mietertrag übersteigen, fließen keine Mieteinnahmen an den Bf. Anlässlich der persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 25. November 2010 bestätigte der Bf. den Zufluss von Mieteinnahmen.

Anlässlich der persönlichen Vorsprache (vgl. die Niederschrift vom 25. November 2010) führte der Bf. aus, dass seine Ehegattin als Fruchtnießerin „*nur die Instandhaltungskosten (Reparaturen), die direkt mit der Vermietung in Verbindung stehen*“, zu tragen habe. Die „*Haftungsgrenze*“ lt. „*Vereinbarung*“ vom 1. Jänner 2008 sei so zu verstehen, dass seine Ehegattin bis zur Höhe des jährlichen Überschusses hafte, wenn die Mittel des Bf. für größere Reparaturen am Haus nicht ausreichten. Anlässlich der Einvernahme des Bf. (und seiner Ehegattin) am 25. November 2010 ist auch neu hervorgekommen, dass die Mieteinnahmen - entgegen der „*Vereinbarung*“ vom 1. Jänner 2008 - nicht auf ein der Fruchtnießerin zuzurechnendes Konto, sondern auf zwei Konten überwiesen wurden, über die jeweils beide Ehegatten Verfügungsberechtigt waren (bzw. weiterhin sind).

Bei dieser Einvernahme am 25. November 2010 wurde auch der das Mietobjekt in B, C-Straße, betreffende „*Mietvertrag*“ vom 1. November 2009 vorgelegt, der den Bf. als „*Bestandgeber*“ ausweist. Damit ist für das Finanzamt neu hervorgekommen, dass der Bf. auch nach Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Ehegattin mit 1. Jänner 2008 weiterhin als Vermieter nach außen hin aufgetreten ist. Dieses Auftreten des Bf. nach außen hin ergibt sich auch aus anderen - ebenfalls erst nach Erlassung des Einkommensteuererstbescheides vorgelegten - Unterlagen. Auf die Gemeindeabrechnungen, Versicherungsverträge, Rechnungen von Lieferfirmen usw., die mit Schreiben vom 13. Juni 2010 bzw. anlässlich der Einvernahme am 25. November 2010 vorgelegt wurden, wird diesbezüglich verwiesen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass erst im Zuge der im Jahr 2010 vom Finanzamt durchgeführten Sachverhaltsermittlungen (insbesondere anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bf. am 25. November 2010) neu hervorgekommen ist, dass das Fruchtgenussrecht entgegen der vorgelegten schriftlichen „*Vereinbarung*“ vom 1. Jänner 2008 tatsächlich anders gestaltet worden ist. Die Einzelheiten der tatsächlichen Durchführung des Fruchtgenussvertrages („*die Verwaltung bzw. die finanzielle Gebarung des vermieteten Objektes*“) sind dem Finanzamt erst nach Erlassung des Einkommensteuererstbescheides vom 18. Februar 2009 bekannt geworden. Dieser Erstbescheid wäre nicht in dieser Form erlassen worden, wenn das Finanzamt zum damaligen Zeitpunkt von diesen Tatsachen gewusst hätte.

Dem Einwand des Bf., dass er bereits mit dem am 25. August 2008 bei der Sachbearbeiterin persönlich abgegebenen Schreiben den wirtschaftlichen Ablauf betreffend das Mietobjekt in B bzw. die Rolle seiner Ehegattin als Fruchtnießerin dargestellt habe und dieses damalige Vorbringen genau dem Vorbringen anlässlich der Parteienvernehmung am 25. November 2010 entsprochen habe, muss aufgrund des dargestellten Verfahrensablaufes (insbesondere aufgrund des am 25. August 2008 abgegebenen Schreibens, das auf den Inhalt bzw. die Durchführung des Fruchtgenussvertrages in keiner Weise eingegangen ist) widersprochen werden. Somit steht fest, dass dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuererstbescheides vom 18. Februar 2009 der Sachverhalt in Bezug auf das der Ehegattin eingeräumte Fruchtgenussrecht nicht so vollständig bekannt war, dass es

schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach durchgeführter Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung, wonach der Zuwendungsfruchtgenuss steuerlich nicht anerkannt werden kann und die Einkunftsquelle nach wie vor dem Bf. zuzurechnen ist, hätte gelangen können.

Eine Wiederaufnahme setzt - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen - voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diesbezüglich wird auf Punkt 2) dieses Erkenntnisses verwiesen.

Nach § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurde der ursprünglich von der Ehegattin mit 3.798,05 € erklärte Einnahmenüberschuss aus der Vermietung des Einfamilienhauses in B nunmehr in dieser Höhe beim Bf. erfasst. Demgegenüber blieben Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Einkommensteuererstbescheid vom 18. Februar 2009 unberücksichtigt. Im Hinblick auf die diesem Erstbescheid anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde durch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht. Daran ändert auch nichts die Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 lt. Punkt 5) dieses Erkenntnisses, die zu einer Einkommensteuerfestsetzung von 656,87 € führt. (Demgegenüber wurde mit dem Einkommensteuererstbescheid eine Einkommensteuergutschrift von -18 € festgesetzt.)

2) Zurechnung der Einkunftsquelle: Der Bf. erklärte bis einschließlich 2007 Mieteinkünfte aus der Vermietung des in seinem zivilrechtlichen Alleineigentum stehenden Einfamilienhauses samt Garage in B, C-Straße. Mit Schreiben vom „1.1.2008“ (persönlich abgegeben bei der Sachbearbeiterin am 25. August 2008) teilte er dem Finanzamt mit, dass seine Ehegattin seit dem 1. Jänner 2008 als neue wirtschaftliche Eigentümerin des Mietobjektes im Grundbuch eingetragen und beim Finanzamt auch schon steuerlich erfasst sei. Diese Änderung sei vorgenommen worden, weil sich seine Ehegattin bereits Jahre zuvor umfassend um die Erhaltung der Immobilie im kaufmännischen und faktischen Bereich gekümmert habe. Zudem pflege seine Ehegattin einen regelmäßigen Kontakt zur Familie des Mieters. Dadurch sei bei ihm eine erhebliche Entlastung eingetreten und könne er sich mehr seiner zeitaufwendigen Lehrtätigkeit widmen.

Anlässlich seiner Einvernahme am 25. November 2010 legte der Bf. dazu den zwischen den beiden Ehegatten am 1. Jänner 2008 abgeschlossenen und am 26. Juni 2008 legalisierten schriftlichen Fruchtgenussvertrag vor, der sich mit der im Steuerakt der Ehegattin befindlichen (bereits früher vorgelegten) „Vereinbarung“ vom 1. Jänner 2008 (vgl. Punkt 1) dieses Erkenntnisses) in den wesentlichen Punkten deckt:

„Vertrag

1) Vereinbarung über ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen aus dem Mietverhältnis Einfamilienhaus C-Straße, 1B, GP 1 KG B, gem. § 479 in Verbindung mit § 513 ABGB, beginnend zum 1.1.2008.

2) Herr EF räumt nunmehr seiner Ehegattin, Frau MN, das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an GSt 1, vorkommend in EZ 2 Grundbuch 3 B, ein und wird diese Rechtseinräumung von Frau NM ausdrücklich angenommen.

zwischen

3) Fruchtgenussbesteller: EF, geb. TagX, D-Straße, L,

und

4) Fruchtnießer: MN, geb. TagY, D-Straße, L

5) Solange dieses Fruchtgenussrecht bestehe, habe die Fruchtnießerin alle Aufwendungen, wie insbesondere jegliche Betriebskosten, Versicherungsprämien und insbesondere sämtliche Instandhaltungskosten der gesamten Liegenschaft, das darauf befindliche Gebäude und aller sonstigen baulichen Anlagen sowie die Aufwendungen für den Erhalt und die Pflege des Hausgartens zu tragen.

6) Dazu wird eine Haftungsgrenze bis zur Nettohöhe des jährlichen Überschusses vereinbart.

7) Die wirkliche Übergabe aus diesem vertraglichen Fruchtgenussrecht erfolgt durch direkte Überweisung des aus dem Bestandsvertrag Verpflichteten auf das Konto der Fruchtnießerin lautend auf Bank1 Konto1, jeweils zum 5. jeden Monats.

8) Für den Fall von Leistungsstörungen werden die Rechtsfolgen aus dem Bestandsvertrag vereinbart.

9) Die Vertragsteile erteilen ihre ausdrückliche Einwilligung, dass nachstehende Grundbuchseintragung, auch über Ansuchen nur eines von ihnen, in Einlagezahl 2 Grundbuch 3 B vorgenommen werden kann: Die Einverleibung des Fruchtgenussrechtes gem. den Bestimmungen dieses Vertrages für MN, geb. TagY.“

Das Fruchtgenussrecht gemäß den Bestimmungen des „Vertrages“ vom 1. Jänner bzw. 26. Juni 2008 wurde im Grundbuch zugunsten der Ehegattin des Bf. einverleibt. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 4. Juni 2010 wurde dem Bf. vorgehalten, dass er im Jahr 2008 erklärt habe, keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung mehr zu erzielen. Er habe für das Jahr 2009 aber Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Mit Schreiben vom 13. Juni 2010 teilte der Bf. dazu mit, dass er im Jahr 2008 „die gesamte Geschäftsführung“ an die Ehegattin übergeben habe. Ab diesem Zeitpunkt habe diese „alle anfallenden Geschäfte bis zur Höhe der Mieteinnahmen“ erledigt. Im Jahr 2009 sei mit umfassenden Sanierungsarbeiten begonnen worden, die noch in Zukunft je nach wirtschaftlicher Entwicklung fortgesetzt würden. „Im Zuge der bisherigen Mieteinnahmen“ sei - „entgegen dem ursprünglichen Willen des Eigentümers“ - ein geringer Betrag (hier

750 €) an den Bf. geflossen. Für die Zukunft würden entsprechend der wirtschaftlichen Entwicklung „auch weiterhin Mieteinnahmen“ an ihn fließen, deren Höhe noch unbestimmt sei. Sollten jedoch die Investitionen in das Mietobjekt den Mietertrag übersteigen, würden keine Mieteinnahmen an ihn fließen.

Mit weiterem Schreiben des Finanzamtes vom 15. November 2010 wurde der Bf. ua. um Erläuterung der Punkte 6) und 7) des „Vertrages“ vom 1. Jänner bzw. 26. Juni 2008 ersucht. In der Niederschrift vom 25. November 2010, bei deren Aufnahme auch die Ehegattin des Bf. anwesend war, ist dazu festgehalten:

„Zu Punkt 5) des Fruchtgenussvertrages: Meine Gattin hat nur die Instandhaltungskosten (Reparaturen), die direkt mit der Vermietung in Verbindung stehen, zu tragen.

Zu Punkt 6) des Fruchtgenussvertrages: Sollten meine Mittel für größere Reparaturen am Haus nicht ausreichen, so haftet meine Gattin bis zum Überschuss der Mieteinnahmen für diese Zahlungen.

Zu Punkt 7) des Fruchtgenussvertrages: Die Mieteinnahmen werden vom Vermieter bis einschließlich 2008 auf das Konto Konto1 bei der Bank2, ab 2009 auf das Konto Nr. Konto2 bei der Bank3 überwiesen. Auf beiden Konten waren bzw. sind sowohl meine Gattin als auch ich Verfügungsberechtigt.

...

Bei den Zuschüssen in Höhe von € 3.438,25 und € 4.000,-- handelt es sich um Zuschüsse zur Sanierung1 und Sanierung2 für die Sanierung des vermieteten Objektes in B.

In Zukunft fallen beim vermieteten Objekt weitere Sanierungen an: Anbringung einer Solaranlage, Dachreparatur mit notwendigen Spenglerarbeiten, Heizung, Reparatur Terrasse.

Der mir zugewiesene Mietertrag in Höhe von € 750,-- stellt die Grenze für den Zuverdienst für die Steuer dar. Er wurde wie folgt ermittelt: Im Weg der Sanierung wurden die Fensterbänke erneuert. Diese Arbeiten wurden von mir selbst durchgeführt. Für meine geleistete Arbeit und für das Material (Rechnung nicht mehr vorhanden) wurde dieser Betrag angesetzt.

Die Höhe der mir in den Folgejahren eventuell zufließenden Mieteinnahmen richtet sich nach anfallenden Arbeiten, die von mir selbst erledigt werden und den dafür aufzuwendenden Materialkosten“.

Für die Beschwerdejahre wurden vom Bf. und seiner Ehegattin folgende Einkünfte erklärt:

2008	Ehegattin	Bf.
9460 Einnahmen	12.000,00	
9500 AfA	3.693,87	

9520 Instandhaltungskosten/- setzungskosten	2.927,00	
9530 übrige Werbungskosten	1.581,08	
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss	3.798,05	

2009	Ehegattin	Bf.
9460 Einnahmen	10.750,00	750,00
9480 (Fünf-)Zehntelabsetzung § 28 Abs. 3		886,93
9500 AfA		2.864,76
9520 Instandhaltungskosten/- setzungskosten	281,00	1.923,16
9530 übrige Werbungskosten		28,50
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss	10.469,00	-4.953,35

2010	Ehegattin	Bf.
9460 Einnahmen	12.000,00	0,00
9480 (Fünf-)Zehntelabsetzung § 28 Abs. 3		886,93
9500 AfA		2.864,76
9520 Instandhaltungskosten/- setzungskosten	1.333,36	
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss	10.666,64	-3.751,69

2011	Ehegattin	Bf.
9460 Einnahmen	10.000,00	0,00
9480 (Fünf-)Zehntelabsetzung § 28 Abs. 3		1.2,13
9500 AfA		3.270,00
9520 Instandhaltungskosten/- setzungskosten	2.087,59	
Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschuss	7.912,41	-4.583,13

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht (Zuwendungsfruchtgenuss) sind grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen; in bestimmten Fällen können sie aber auch dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zugerechnet werden. Eine Zurechnung zum Fruchtgenussberechtigten setzt aber jedenfalls voraus, dass dieser auf die „*Einkünfteerzielung Einfluss nimmt*“, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen, Betriebskosten usw.; vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 147 und 149, jeweils mwN). Dem Fruchtgenussberechtigten verbleibt daher nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen; Nettofruchtgenuss). Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein. Ein Zeitraum von zehn Jahren kann üblicherweise als ausreichend angesehen werden.

Die Fruchtgenussbestellung muss auch nach außen hin erkennbar sein. Werden daher etwa die Mieter von der Fruchtgenussbestellung nicht informiert und zahlen sie die Mieten weiterhin an den Hauseigentümer, dann erfolgt keine Änderung der Einkünftezurechnung. Für diese Auslegung spricht, dass mangels Publizität die für eine Einkünftezurechnung notwendige Teilnahme am Wirtschaftsleben nicht gegeben ist (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 147/1, mwN). Bei der Beurteilung einer Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 157/1, mwN).

In seinem Erkenntnis vom 28. November 2007, ZI. 2003/14/0065 (vgl. auch VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024), hat der Verwaltungsgerichtshof, ebenfalls in Bezug auf einen Zuwendungsfruchtgenuss im Hinblick auf eine bereits bestehende Einkunftsquelle, zum Ausdruck gebracht, dass Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des §

2 Abs. 3 EStG 1988 die Übertragung der Einkunftsquelle ist. Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die „Einkünfte“ im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandsobjekt), bedeutet dies unter anderem, dass der Fruchtnießer auch die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt.

Der Fruchtnießer hat das Recht auf den vollen Ertrag, wobei er auch berechtigt ist, die Sache zu vermieten oder zu verpachten. Als reiner Ertrag kann aber nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt (§ 512 ABGB). Nach der Konzeption des ABGB hat der Fruchtnießer somit ab der dinglichen Dienstbarkeitsbestellung zu tragen:

- alle Kosten, die zur Erzielung der Früchte aufzuwenden sind, insbesondere sämtliche Betriebskosten;
- privatrechtliche Lasten wie Hypotheken, Renten und andere Reallasten, wobei jedoch einerseits nur die Zinsen (nicht auch die Rückführung) dieser Lasten zu bezahlen sind und andererseits nur solche Lasten relevant sind, die bereits vor der Einräumung des Fruchtgenussrechtes sichergestellt waren;
- öffentlich-rechtliche Lasten, wobei die Haftung hier auf den tatsächlich erzielten oder redlich erzielbaren Ertrag begrenzt ist.

Der Fruchtnießer ist weiters verpflichtet, die dienstbare Sache „*als ein guter Haushälter*“ zu schonen und zu erhalten. Er muss daher die laufende Instandhaltung sowie Ausbesserungen und Reparaturen übernehmen, sofern diese vom Reinertrag der Fruchtnießung gedeckt sind, nicht jedoch grundlegende Erneuerungsaufwendungen iSd § 513 ABGB (vgl. Lehner/Gruber, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, ecolex 2013, 65).

§ 513 ABGB enthält dispositives Recht. Entsprechend dem Grundsatz des § 482 ABGB obliegt die Erhaltung der dienstbaren Sache im übernommenen Stande dem Fruchtnießer. Er hat nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung, in der einzelnen Maßnahme aber frei, die laufenden Ausbesserungen und Ergänzungen, zB des Zubehörs, vorzunehmen (Hofmann in Rummel³, ABGB, § 513 Rz 1), und zwar so weit, als er die dafür erforderlichen Kosten aus dem Ertrag der Sache bestreiten kann. Er ist nicht verpflichtet, darüber hinaus mit eigenen Mitteln dafür aufzukommen, es sei denn, dies wurde zwischen den Parteien vereinbart. § 513 ABGB betrifft lediglich die Instandhaltung der dienstbaren Sache, nicht aber deren umfassende Erneuerung (Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB³, Band 2, § 513 Rz 1).

Der Bf. räumte seiner Ehegattin ein Fruchtgenussrecht im Sinne des „§ 479 in Verbindung mit § 513 ABGB“ ein. Auf der Grundlage dieser Vereinbarung hat sie iSd § 513 ABGB

die durch den Reinertrag gedeckten („bis zur Nettohöhe des jährlichen Überschusses“) laufenden Instandhaltungen und Reparaturen des Mietobjektes zu übernehmen, was auch in Punkt 5) des „Vertrages“ vom 1. Jänner bzw. 26. Juni 2008 zum Ausdruck kommt. Zutreffend wurde in der „Berufung“ vom 19. Jänner 2011 ausgeführt, dass die Vertragsparteien in Punkt 6) des gegenständlichen Vertrages „eine Deckelung der in Punkt 5) beschriebenen Aufwendungen“ vereinbart hätten. Demnach habe die Fruchtnießerin nach eigener und freier Nutzungsmöglichkeit der Mieteinnahmen mit dem Überschuss an solchen Aufwendungen beizutragen und der Fruchtgenussbesteller darüber hinausgehende Aufwendungen zu tragen.

Die im Schreiben vom 13. Juni 2010 enthaltenen Ausführungen des Bf. lassen sich damit aber nicht mehr in Einklang bringen. So wurde darin ausgeführt, dass im Jahr 2009 mit „umfassenden Sanierungsaufgaben“ begonnen wurde, die in den Folgejahren fortgesetzt würden. (Als solche in der Zukunft liegende Sanierungen nannte der Bf. lt. Niederschrift vom 25. November 2010: Anbringung einer Solaranlage, Dachreparatur mit notwendigen Spenglerarbeiten, Heizung, Reparatur Terrasse.) An diesen „umfassenden Sanierungsaufgaben“ beteiligte sich auch die Ehegattin des Bf., so floss im Jahr 2009 ein Betrag von 750 € an „Mieteinnahmen“ an den Bf. Auch für die Zukunft ist die Teilhabe des Bf. an den „Mieteinnahmen“ vorgesehen, sofern die „Investitionen in das Mietobjekt“ den Mietertrag nicht übersteigen; das hätte aber zur Folge, dass die Ehegattin des Bf. im Ergebnis dazu verhalten wäre, solche Investitionen (umfassende Erneuerungen des Mietobjektes) mitzutragen, sofern diese im Reinertrag Deckung finden.

Nun trifft es zwar zu, dass der Betrag des Jahres 2009 („Mieteinnahmen“ von 750 €) dem Bf. zugeflossen sein soll, weil er entsprechende Arbeiten im Zuge der Sanierung¹ (K) des Hauses, die in Summe 16.307,50 € gekostet hat, auch selbst verrichtet bzw. Material eingekauft hat. Der „Vertrag“ vom 1. Jänner bzw. 26. Juni 2008 bietet aber keinerlei Grundlage dafür, dass die Ehegattin verpflichtet sein sollte, die Kosten einer umfassenden Sanierung des Hauses mitzutragen, weil solche Kosten vom Eigentümer aufzubringen sind (vgl. § 513 ABGB; so war auch der Bf. Förderungswerber für den Einmalzuschuss Wohnhaussanierung und den Zuschuss Ökobonus).

Es fehlen auch klare Regelungen darüber, in welchem Ausmaß die Ehegattin des Bf. umfassende Erneuerungen des Mietobjektes jährlich mitzutragen hat. Es kann insbesondere nicht nachvollzogen werden, wie der im Jahr 2009 an den Bf. geflossene Betrag von 750 € ermittelt wurde. (Diesbezüglich ist festzuhalten, dass in dem von der Ehegattin im Jahr 2009 erzielten Reinertrag - der eingereichten Steuererklärung zufolge - wesentlich höhere, demnach dem Bf. zustehende Beträge Deckung gefunden hätten.) Offensichtlich orientierte sich die Höhe der dem Bf. im Jahr 2009 zugeflossenen „Mieteinnahmen“ an der „Grenze für den Zuverdienst für die Steuer“ (vgl. die Niederschrift vom 25. November 2010); damit waren aber steuerliche Gründe für die Ermittlung dieser „Mieteinnahmen“ maßgeblich, einem Fremdvergleich kann eine solche Regelung nicht standhalten. In dem genannten Schreiben vom 13. Juni 2010 wurde zudem eingeräumt, dass eine Beteiligung des Bf. an Mieteinnahmen nicht „dem ursprünglichen Willen des

Eigentümers“ entsprochen habe. Dazu kommt, dass „*auch weiterhin Mieteinnahmen*“, deren Höhe noch unbestimmt sei, an den Eigentümer fließen sollen (für das Jahr 2011 wurde vom Bf. neuerlich ein Antrag auf Verteilung von Herstellungsaufwendungen in Höhe von 446,20 € gestellt; KZ 9440).

Den von der Rechtsprechung entwickelten Anforderungen (ua. an die Klarheit) müssen aber nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Es muss diesen auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung genügen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209, mwN). Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits, der insbesondere auch dann zu entsprechen ist, wenn Beträge geleistet werden, die sich ersichtlich an der „*Grenze für den Zuverdienst für die Steuer*“ bewegen.

Die tatsächlichen Verhältnisse müssen also den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet sein. Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem - wie hier (zum Zeitpunkt der Änderung der rechtlichen Verhältnisse) - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet dies, dass der Fruchtnießer auch den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat. Bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen. Es müssen neue Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern vom Fruchtnießer getroffen werden. Der Fruchtnießer muss Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis sein und die Mieten müssen auf sein Konto überwiesen werden (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133).

Das Finanzamt hat seine, den angefochtenen Sachbescheiden zugrunde liegende Rechtsansicht vor allem darauf gestützt, dass die Dispositionsmöglichkeit der Ehegattin des Bf. nach außen hin nicht zum Ausdruck gekommen ist. Dazu ist Folgendes festzuhalten:

- Der am 1. November 2009 (neu) abgeschlossene Mietvertrag weist - entsprechend der Rechtsansicht, dass der Abschluss eines Mietvertrages gegenüber dem Mieter dem Eigentümer zukomme - den Bf. „*als Bestandgeber*“ aus. Die Kündigung dieses Mietvertrages (zum 30. September 2011) mit Schreiben vom 28. Juni 2011 ist gleichfalls an den Bf. gerichtet, was dagegen spricht, dass der Mieterin eine Änderung in der Person des Vermieters bekannt gegeben worden ist. Der Bf. behauptet zwar, dass er bei der Unterzeichnung des am 1. November 2009 abgeschlossenen Mietvertrages auf das gegenständliche Fruchtgenussrecht „*ausdrücklich*“ hingewiesen habe. Das diesbezügliche Vorbringen wurde aber erstmals

in der im Zuge eines Mängelbehebungsauftrages eingebrachten "*Berufungsergänzung*" vom „2011-01-19“ (Datum der Einbringung: 18. März 2011) erstattet. Er bleibt zudem einen Nachweis seines Vorbringens sowie eine Erklärung schuldig, weshalb ein solches (aus seiner Warte zweifellos bedeutsames) Vorbringen nicht schon früher erstattet worden ist.

- Zutreffend ist, dass der mit Schreiben vom 16. Oktober 2011 vorgelegte, mit „1. Dezember 2011“ datierte Mietvertrag von der Ehegattin des Bf. abgeschlossen wurde und in diesem Vertrag die „*Ergänzung*“ enthalten ist, dass der Ehegattin seit 1. Jänner 2008 ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an Mieteinnahmen, grundbücherlich gesichert, eingeräumt ist. Der Mietvertrag vom „1. Dezember 2011“ enthält in seiner „*Ergänzung*“ aber auch die Feststellung, dass „*die Abwicklung der wirtschaftlichen Angelegenheiten wie bisher*“ erfolge. Dieser Mietvertrag ändert auch nichts an der Tatsache, dass die aus der Vermietung des Mietobjektes in B, C-Straße, erzielten Einnahmen bis zum 1. Dezember 2011 ausschließlich aus Mietverträgen resultierten, die vom Bf. nach seinen Intentionen abgeschlossen wurden. Die Ehegattin des Bf. hatte daher hinsichtlich dieser Mieteinnahmen keine tatsächliche Möglichkeit zur Gestaltung (vgl. UFS 3.9.2013, RV/0990-L/12).
- Die Abgabenvorschreibungen der Gemeinde B betreffend das gegenständliche Mietobjekt (zB vom 16. April und 29. September 2009) sind an den Bf. als Eigentümer ergangen. Erst mit Schreiben vom 16. Oktober 2011 wurde eine Vorschreibung der Gemeinde B (vom 3. Mai 2011) vorgelegt, die an die Ehegattin des Bf. gerichtet ist, wobei sich aus einem im Juni 2011 angefertigten Aktenvermerk des Finanzamtes ergibt, dass laut einer Auskunft der Gemeinde eine „*rückwirkende*“ Ummeldung auf die Ehegattin (ab dem Jahr 2010) vorgenommen worden sein soll.
- In der Nachtragspolizze der Versicherung¹ vom 6. August 2008 (betrifft die Rechtsschutzversicherung für das gegenständliche Mietobjekt) ist der Bf. als „*Versicherungsnehmer/Prämienzahler*“ ausgewiesen. Die Prämien wurden von diesem entrichtet (zB Überweisung vom 2. Februar 2009). Der mit Schreiben vom 13. Juni 2010 vorgelegte Versicherungsschein (betrifft den „*Eigenheimschutz*“ für das gegenständliche Mietobjekt) lautet unverändert auf den Bf. als Versicherungsnehmer. Erst mit Schreiben vom 16. Oktober 2011 wurde ein an die Ehegattin des Bf. adressiertes Schreiben der Versicherung² vom 8. April 2011 über eine Indexanpassung vorgelegt.

Die vom Bf. bzw. seiner Ehegattin vorgelegten Unterlagen weisen somit einwandfrei darauf hin, dass die Ehegattin die ihr (formell) durch den Fruchtgenussvertrag eingeräumte Dispositionsmöglichkeit bis in das Jahr 2011 nicht wahrgenommen hat und die vor dem 1. Jänner 2008 bestandene Außenwirkung - von der am 8. Juli 2008 erfolgten Verbücherung des Vertrages abgesehen - sohin keine Änderung erfahren hat; die sukzessive Änderung dieser Außenwirkung wurde erst als Reaktion auf die Würdigung der bestehenden Verhältnisse durch das Finanzamt (im Laufe des Jahres 2011) vorgenommen. Für die Beschwerdejahre lässt sich dadurch aber nichts gewinnen. Eine Änderung der Fruchtnießung im Hinblick auf ihre tatsächliche Ausgestaltung (Zufluss

von Mieteinnahmen beim Bf., Tragung von Kosten auch für umfassende Erneuerungen des Mietobjektes durch die Ehegattin) war damit ebenfalls nicht verbunden.

Einer Rechtsbeziehung zwischen Ehegatten darf zwar die steuerrechtliche Anerkennung nicht schon deshalb versagt werden, weil das Entgelt auf ein Konto geflossen ist, über das jeder der Ehegatten allein verfügen darf („*Oder-Konto*“; BVerfG 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34). Für die Beurteilung der Frage, ob die Bestellung des Fruchtgenusses nach außen hin zum Ausdruck gekommen ist (Publizität der Rechtsbeziehung), erscheint in Zusammenhalt mit der Gestaltung der Mietverträge aber dennoch bedeutsam (vgl. auch UFS 3.9.2013, RV/0990-L/12), dass die Mieteinnahmen wie auch die Mietausgaben bis einschließlich 2008 über das Konto bei der Bank2 mit der Konto-Nr. Konto1 und ab dem Jahr 2009 über das Konto bei der Bank3 mit der Konto-Nr. Konto2 abgewickelt worden sind (vgl. die Mitteilung der Ehegattin des Bf. auf dem Vorhalt des Finanzamtes vom 16. November 2010 sowie die Niederschrift vom 25. November 2010) und die Ehegatten über diese Konten gemeinsam Verfügungsberechtigt gewesen sind (vgl. die Niederschrift vom 25. November 2010).

Die Ehegattin des Bf. hat dann zwar (mit dem bereits erwähnten Schreiben vom 16. Oktober 2011, das als „*ergänzende Urkundenvorlage*“ auch zu den anhängigen „*Berufungen*“ des Bf. eingebracht wurde) zum Konto bei der Bank3 mit der Konto-Nr. Konto2 einen „*Kontovertrag Einzelverfügung MN*“ vorgelegt; diese Unterlage weist allerdings kein Datum auf. Auch wurden drei Onlinebanking-Übernahmebestätigungen (Durchführungsdatum: 21. Juli 2011, 15. August 2011 und 15. November 2011; Auftraggeber: „*MN ...*“) vorgelegt; diese Überweisungen betreffen Zahlungen an das Finanzamt Kufstein Schwaz und weisen als „*Verwendungszweck*“ vielmehr die Steuernummer des Bf. aus, was den Schluss zulässt, dass der Bf. über dieses Konto nach wie vor (auch noch Ende 2011) Verfügungsberechtigt war. Wie zu den anderen mit Schreiben vom 16. Oktober 2011 vorgelegten Unterlagen gilt es auch für diese Bestätigungen anzumerken, dass damit, was die Jahre 2008 bis 2010 betrifft, in erster Linie auf die mangelnde Information der Abgabenbehörde hingewiesen werden sollte. Hätte die Abgabenbehörde - so die Ehegattin des Bf. in ihrem Schreiben vom 16. Oktober 2011 - ihrer Informationsverpflichtung nämlich entsprochen, wäre sie „*bereits seit dem Bestandsjahr 2008 ihren Obliegenheiten nachgekommen*“. Es sei daher zu prüfen, ob die Abgabenbehörde ihrer Anleitungspflicht iSd § 113 BAO nachgekommen sei (vgl. den Vorlageantrag des Bf. vom 21. Juni 2011).

Gemäß § 113 BAO haben die Abgabenbehörden den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren; diese Anleitungen und Belehrungen können auch mündlich erteilt werden, worüber erforderlichenfalls ein Aktenvermerk aufzunehmen ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgesprochen hat, setzt die in dieser Bestimmung verankerte Verpflichtung der Abgabenbehörde ein entsprechendes

Verlangen der Partei voraus. Darüber hinaus bezieht sich die Belehrungspflicht nur auf Verfahrensangelegenheiten und nicht auf Fragen des materiellen Rechts. Es besteht keine Verpflichtung, der Partei Ratschläge über den Inhalt erfolgsversprechender Eingaben zu geben oder Anleitungen dahingehend zu erteilen, bei welchem Sachvorbringen eine für sie günstige Entscheidung zu erwarten wäre (VwGH 25.6.2008, 2008/15/0144; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0310). Abgesehen davon, dass ein entsprechendes Verlangen des Bf. nicht aktenkundig ist, hat folglich auch keine Verpflichtung des Finanzamtes bestanden, dem Bf. die Information zu geben, auf eine ausreichende Außenwirkung zu achten, zumal es seiner Intention entsprochen hatte, mit Hilfe des Fruchtgenussvertrages eine steuerlich vorteilhafte Verlagerung der Mieteinnahmen herbeizuführen.

Soweit der Bf. darauf verweist, dass aus den vorgelegten Kontoauszügen ersichtlich sei, dass von den gegenständlichen Konten umfassende Behebungen „über die Bankomatkarte“ durchgeführt worden seien und über „diese Bankomatkarte“ nur die FruchtNießerin verfügungsberechtigt gewesen sei, ist ihm - mit den Ausführungen des Finanzamtes - entgegenzuhalten, dass Auszahlungen (wie zB jene vom 31. August 2009 über 400 €) lediglich geeignet sind, eine Mittelverwendung zum Ausdruck zu bringen. Welche Ausgaben von der Ehegattin des Bf. tatsächlich für das Mietobjekt getätigt worden sind und inwiefern sie bei den Rechtsgeschäften, die damit abgewickelt wurden, in Erscheinung getreten ist, ist im Dunkeln geblieben.

Dasselbe gilt für das Vorbringen, dass das einzige im Familienverband befindliche Handy auf die Ehegattin angemeldet sei und sich auch ständig in ihrem Besitz befinde. Es ist völlig unglaubwürdig, dass „Verbindungen zum und vom Mieter“ über dieses Handy „von der FruchtNießerin verwaltet“ wurden, wenn ihre Stellung als FruchtNießerin in den Mietverträgen bis zum 1. Dezember 2011 gar nicht zum Ausdruck gekommen ist. Handy-Abrechnungen, die auf den Namen der Ehegattin lauten, vermögen zudem keinen Beweis darüber zu erbringen, von wem die Gespräche tatsächlich geführt worden sind, zumal es sich bei diesem Handy um das einzige im Familienverband befindliche gehandelt hat; es entspricht vielmehr der Lebenserfahrung, dass dieses Handy auch von anderen Familienmitgliedern verwendet wird.

Nach Ansicht des Bf. gebe es nach Sichtung der von ihm bzw. seiner Ehegattin vorgelegten Beweismittel keinen Hinweis dafür, dass vom gegenständlichen Konto (bzw. von den gegenständlichen Konten) Beträge in das alleinige Eigentum des Fruchtgenussbestellers geflossen wären. Er schließt daraus, dass die FruchtNießerin über die Mieteinnahmen „frei und uneingeschränkt verfügen“ konnte. Entscheidend ist aber nicht, ob Beträge im (ggf. privaten) Interesse des Eigentümers verwendet wurden, sondern, ob die für eine Einkünftezurechnung ab dem 1. Jänner 2008 notwendige Teilnahme der Ehegattin am Wirtschaftsleben auch bei der Abwicklung der Zahlungsflüsse (Einnahmen und Ausgaben) Niederschlag gefunden hat. Wie bereits ausgeführt wurde, kann eine solche Teilnahme der Ehegattin gerade auch nicht aus ihren Bankgeschäften ersehen werden.

Der Bf. führt weiters aus, dass sich durch die Fruchtnießerin veranlasste Firmenkontakte und Lieferungen aus den Belegen zu deren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009 ergäben. Die Abgabenbehörde habe es unterlassen, auf der Grundlage dieser vorliegenden Belege Tatsachenfeststellungen zu den gepflogenen Firmen- und Lieferantenkontakten zu treffen (vgl. die im Zuge eines Mängelbehebungsauftrages eingebrachte "*Berufungsergänzung*" vom „2011-01-19“, Datum der Einbringung: 18. März 2011, Seite 5). Der Bf. unterlässt es aber, jene Belege zu bezeichnen, die damit angesprochen sein sollen.

Soweit sich der Bf. schließlich („*zusätzlich zum bereits erstatteten Vorbringen*“ - vgl. das Schreiben vom 5. Juli 2011) unter Hinweis auf einzelne Bestimmungen der BAO (§§ 20, 21, 24, 87, 113, 114, 115, 161, 166, 183 BAO) „*in seinem Recht auf gesetzmäßige Erledigung von Anbringen für verletzt*“ erachtet, bleibt zu bemerken, dass eine Beurteilung der von der Partei „*angebotenen Beweise*“ (gemeint: Beweismittel) nach § 167 Abs. 2 BAO und nicht nach § 20 BAO zu erfolgen hat; weiters, dass über den (vom Bf. kritisierten) Ablauf der Vernehmung vom 25. November 2010 in diesem Erkenntnis nicht zu befinden ist, sondern ausschließlich über die Rechtmäßigkeit der von ihm angefochtenen Bescheide.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Zurechnung der Einkünfte zu Recht nicht an die Ehegattin des Bf. erfolgt ist. Zu ergänzen ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. bei einer - von ihm gewünschten - Zurechnung der Einkunftsquelle an die Ehegattin gar keine Möglichkeit hätte, Werbungskosten (insbesondere Absetzungen) aus der Vermietung und Verpachtung bei ihm steuerlich geltend zu machen. Dies aus folgenden Gründen:

§ 24 BAO regelt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften (vgl. VwGH 20.9.1988, 87/14/0167). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften müssen sich daher nicht decken. Wäre die Einkunftsquelle (das Mietobjekt in B, C-Straße) während der Zeit der Fruchtgenussbestellung der Ehegattin als Fruchtnießerin zuzurechnen und erzielte diese (originäre) eigene Mieteinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988, so könnten dem Bf. im Zusammenhang mit diesem Mietobjekt mangels Einkunftsquelle keine Einkünfte (auch nicht die erklärten Werbungskostenüberschüsse) zugerechnet werden. Die Eigentumsverhältnisse am Mietobjekt könnten dabei auf sich beruhen.

Überlässt der Eigentümer das Wirtschaftsgut einem anderen zur Einkünfterzielung unentgeltlich, dann steht weder dem Eigentümer noch dem Benützer die AfA zu: Der Eigentümer erzielt keine Einkünfte und der Benützer ist nicht Eigentümer. Diese Grundsätze gelten insbesondere auch für das Fruchtgenussrecht (vgl. Doralt, EStG¹³, § 7 Tz 11 und 12). Bei einem - im Beschwerdefall zu beurteilenden - unentgeltlichen Zuwendungsfruchtgenuss hätte der Bf. als Fruchtgenussbelasteter keine Einkünfte und könnte daher mangels Einkunftsquelle eine AfA nicht geltend machen (VwGH 28.10.1992, 88/13/0006; UFS 30.6.2005, RV/0485-L/03). Auch die Ehegattin als

Fruchtgenussberechtigte könnte allerdings die AfA vom Fruchtgenussobjekt nicht geltend machen, denn sie hätte zwar Einkünfte, doch träfe sie der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht (VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; UFS 9.3.2007, RV/1267-W/05; UFS 14.12.2005, RV/0346-L/03). Daraus folgte, dass beim Bf. als Fruchtgenussbelasteten mangels Einkunftsquelle nicht abzugsfähige Privatausgaben vorlägen.

3) Alleinverdienerabsetzbetrag: Mit Schreiben vom „22.03.2011“ (Datum der Einbringung beim Finanzamt: 22. März 2012) gab der Bf. zu bedenken, dass aus den bisher zugestellten, nicht rechtskräftigen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2008 bis 2011 nicht hervorgehe, ob der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt worden sei. Dieses Schreiben ist dahingehend auszulegen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages zu überprüfen seien und dieser gegebenenfalls zu gewähren sei.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der bis 30. Dezember 2010 geltenden Fassung des EPG, BGBl. I Nr. 135/2009, steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364 €, bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 €, bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 €. Alleinverdienende sind Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 € jährlich erzielt. Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 steht der Alleinverdienerabsetzbetrag nur mehr Alleinverdienenden mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) zu (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der ab 31. Dezember 2010 geltenden Fassung des BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010).

Im Jahr 2008 erzielte die Ehegattin des Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von mehr als 2.200 €, weshalb der Alleinverdienerabsetzbetrag dem Bf. in diesem Jahr nicht zusteht. Da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Mietobjektes in B aufgrund dieses Erkenntnisses dem Bf. zuzurechnen sind, kommen bei seiner Ehegattin in den Streitjahren 2009 bis 2011 keine Einkünfte zum Ansatz. Dem Bf. steht daher der Alleinverdienerabsetzbetrag in den Jahren 2009 und 2010 zu, nicht jedoch (mangels eines Kindes iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988) im Jahr 2011. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide erfahren im Hinblick auf die (Nicht-)Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages keine Änderung.

4) Festsetzung von Anspruchszinsen: Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für

eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - hier für die Einkommensteuer 2008 mit Ablauf des Jahres 2008 - entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2008 ist daher als unbegründet abzuweisen, unabhängig vom Ausgang der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid dieses Jahres (vgl. für viele UFS 20.2.2007, RV/0150-I/06; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 32 ff).

5) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen: Mit Schreiben vom 19. September 2011 wendete der Bf. ein, dass die AfA-Beträge beim Gebäude und Inventar in den Streitjahren 2008 bis 2010 zu berichtigen seien. Diesbezüglich verwies er auf ein die Vorjahre betreffendes Rechtsmittelverfahren beim Unabhängigen Finanzsenat. Diesem Rechtsmittelverfahren zu GZ. RV2 ist zu entnehmen (vgl. das am 9. September 2011 abgehaltene Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 97/2002), dass sich die Parteien beim Gebäude auf einen jährlichen AfA-Betrag von 3.270,27 € (statt bisher lt. Außenprüfung: 2.864,76 €) und beim Inventar auf einen jährlichen AfA-Betrag von 5.009,92 € (statt bisher lt. Außenprüfung: 1.308,11 €) einigten. Beim Inventar ist unter Zugrundelegung einer zehnjährigen Nutzungsdauer im Streitjahr 2008 nur mehr eine Halbjahres-AfA von 2.504,96 € (statt bisher lt. Außenprüfung: 654,06 €) möglich. Die beim Bf. anzusetzenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind wie folgt zu ändern:

	2008 €	2009 €	2010 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. angefochtenem Bescheid	3.798,05	5.340,53	6.914,95
AfA Gebäude lt. angefochtenem Bescheid	2.864,76	2.864,76	2.864,76

AfA Gebäude lt. Erkenntnis	-3.270,27	-3.270,27	-3.270,27
AfA Inventar lt. angefochtenem Bescheid	654,06		
AfA Inventar lt. Erkenntnis	-2.504,96		
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erkenntnis	1.541,64	4.935,02	6.509,44

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieses Erkenntnisses sind.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung (den Ablauf der Fruchtnießung betreffend) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter