

GZ. RV/0219-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 26. und 22. November 2001 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 1999 und Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 1999 (Sachbescheide), sowie Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 1999 wird ersetztlos aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000 wird aufgehoben.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1999 damit begründet, dass aus der Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2001 zu ersehen sei, dass die zugeflossenen und erklärten Einkünfte teilweise vom zivilrechtlichen Eigentümer zur Deckung der Kosten der Lebensführung der beiden unmündigen Kinder verwendet worden seien und der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjektes nicht den Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zufließen würde.

Die Nichtfeststellung der Einkünfte - für die Jahre 1995 bis 1999 im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren und für das 2000 im Wege der Erlassung eines Erstbescheides - bedingt durch die Nichtanerkennung der unentgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der im Eigentum des Vaters der Bw. stehenden Eigentumswohnung Nr. 5 in L., S. 5 an die beiden minderjährigen Kinder wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Laut Vertrag vom 7. September 1992 sei die Einräumung des Fruchtgenussrechtes "zur Sicherstellung der Versorgung unentgeltlich" vorgenommen worden. Dennoch seien als wichtige Gründe für eine vorzeitige Endigung des Fruchtgenussrechtes der Verkauf der Eigentumswohnung und ein dringender Eigenbedarf des Wohnungseigentümers vereinbart worden. Wenn in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2001 ein Eigenbedarf ausgeschlossen werde, so hätte man demnach diesen Endigungsgrund dezidiert ausschließen können, um die Versorgung der Kinder wirklich zu sichern. Auch der Einwand, ein Verkauf wäre wegen des Kündigungsschutzes der Mieter nicht realisierbar, könne aus rechtlicher Sicht

nicht nachvollzogen werden, da in den Mietverträgen unter Punkt 12) sogar ausdrücklich im Falle von Besichtigungen durch Kaufinteressenten eine Zutrittsverpflichtung zu Lasten der Wohnungsmieter vereinbart worden sei.

In der fehlenden Verbücherung des Fruchtgenussrechtes sei zumindest ein Indiz für die mangelnde Ernsthaftigkeit der Vereinbarung zu erblicken, da gerade auf diese Weise nach außen hin die Rechts- und Nutzungsverhältnisse offengelegt worden wären und damit auch die Rechtsstellung der noch minderjährigen Berechtigten hinsichtlich der Sicherstellung ihrer Versorgung deutlich abgesichert gewesen wäre.

Bei der Beurteilung einer Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen seien die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten. Vor allem müsse eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung oder Vortäuschung abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden.

Überdies seien die Mieteinnahmen für die laufenden Kosten des Lebensaufwandes der beiden Kinder verwendet worden. Die im Vertrag angeführte Sicherstellung der Versorgung scheine, wenn überhaupt beabsichtigt, eher zweitrangig. Die Versorgung der Kinder im Sinne der laufenden Deckung des Lebensaufwandes sei durch die Unterhaltpflicht der Eltern, wonach diese zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen hätten, ohnehin gewährleistet. Die Einnahmen seien für die laufenden Kosten der Lebensführung der Kinder, wie Urlaube, Schikurse, Klavierunterricht, Möbelkäufe und Ansparung in Form von Bausparverträgen verwendet worden. Hätten sie deren weiterreichende Versorgung sicherstellen sollen, so hätten sie etwa treuhändig für diese angelegt werden müssen, um im Falle der Gefährdung der Finanzierung der Lebensverhältnisse oder zur speziellen Ausbildung herangezogen werden zu können.

Schließlich sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die Mieteinnahmen seien durch die gewählte Konstruktion zwar der Besteuerung entzogen worden, an ihrem Verwendungszweck, nämlich dem Familienunterhalt, habe sich jedoch nichts geändert. Da das gegenständliche Arrangement von dem wirtschaftlichen Gesichtspunkt der Einkommensverlagerung getragen

sei, sei es gemäß § 21 Abs. 1 BAO nicht entscheidend, ob der Vertrag zwischen dem Wohnungseigentümer und den Berechtigten Fruchtgenuss im Sinne des bürgerlichen Rechtes sei, sondern ob sein wahrer wirtschaftlicher Gehalt dem eines Fruchtgenusses gleichkomme. Da der Erlös aus dem Mietverhältnis jedoch wieder dem Familienunterhalt zufließe und der laufenden Lebensführung diene, sei von einer Einkommensverlagerung zum Zwecke der Steuerersparnis auszugehen.

Nach § 22 Abs. 1 BAO sei der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erziele. Als Missbrauch sei hingegen eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde. Es sei dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenke oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

Bei der im gegenständlichen Fall stattgefundenen Verwendung der Einkünfte für Ausgaben der Lebensführung der Kinder würde ohne den bestehenden steuersparenden Effekt keine nachvollziehbare Erklärung für die Umwegskonstruktion des Geldflusses der Einnahmen bestehen. Auch wäre die Versorgungssituation im Hinblick auf die Kosten der laufenden Lebensführung der Kinder eine unveränderte. Da im Sinne dieser Ausführungen der Eigentümer des Objektes mittelbar - im Rahmen der Deckung der Kosten der Lebensführung seiner Kinder - auch über die Einkünfte aus dem Mietverhältnis verfüge, seien ihm diese auch zuzurechnen und könnten nicht als solche der Vermietergemeinschaft festgestellt werden.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren haben die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

In dem der Veranlagungsleitstelle des Finanzamtes Linz schon seit 29. Oktober 1993 in Kopie vorliegenden Vertrag vom 7. September 1992 betreffend die unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes per 1. Oktober 1992 werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Einräumung dieses Rechtes durch den Wohnungseigentümer an seine ehelichen Kinder zur Sicherstellung der Versorgung bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit erfolge.

Dass die Mieterträge für die Kosten der Lebensführung der Vermieter verwendet würden, sei dem Finanzamt Linz daher schon seit 29. Oktober 1993 bekannt und damit keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO, die eine Wiederaufnahme der Verfahren der vom

Finanzamt danach erlassenen Bescheide zu tragen vermöge. Dass die den Vermieter zugeflossenen und von ihnen erklärten Einkünfte vom zivilrechtlichen Eigentümer nach der Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2001 zur Deckung der Kosten der Lebensführung der Vermieter verwendet worden seien, widerspreche (gemeint wohl entspreche) nicht den Tatsachen, da der Eigentümer für das Konto der Vermieter gar nicht zeichnungsberechtigt sei.

Ebenfalls seit 29. Oktober 1993 sei dem Finanzamt Linz durch den Vertrag vom 7. September 1992 bekannt, dass Dr. M. M. Eigentümer der gegenständlichen Wohnung sei und die Vermieter nur zum Fruchtgenuss berechtigt seien.

Dass der Verkaufserlös einer Eigentumswohnung regelmäßig dessen Eigentümer und nicht dem Fruchtgenussberechtigten zustehe, gehöre zum juristischen Grundwissen. Die Belehrung über mangelhafte rechtliche Kenntnisse in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2001 stelle jedoch ebenfalls keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar.

Die Nichtfeststellung der Einkünfte wurde von den Bw. wie folgt bekämpft:

Im gegenständlichen Fall sei den Vermieter vom Eigentümer das Fruchtgenussrecht im Sinne der §§ 509 ff ABGB vertraglich eingeräumt worden. Ungeachtet der aus Kostengründen unterbliebenen Verbücherung seien damit die Fruchtgenussberechtigten nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes befugt, die gegenständliche Eigentumswohnung auf Grund des bestehenden obligatorischen Rechtes zu nutzen und damit auch zu vermieten.

Von zentraler Bedeutung für die Beurteilung des gegenständlichen Falles sei das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. März 1986, 85/14/0133, dessen Anforderungen an die rechtliche Gestaltung und tatsächliche Durchführung aus nachstehenden Gründen zweifellos Genüge getan worden sei:

Die Fruchtgenussberechtigten könnten sich demnach bei der Teilnahme am Wirtschaftsleben, so wie im gegenständlichen Fall (durch die gesetzliche Vertreterin) vertreten lassen. Sie seien in dieser Form nachweislich gegenüber den Abgabenbehörden und den Mietern (vgl. Präambel der Mietverträge) in Erscheinung getreten und hätten wiederholt Mieter gesucht, mit Interessenten Verhandlungen geführt und dann Mietverträge (zB 1994, 1997 und 2001) nach ihrem Gutdünken abgeschlossen. Weiters hätten sie nachweislich die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen für Abgaben (Vergebührungen der Fruchtgenusseinräumung, Umsatzsteuer bis zur Befreiung durch das UStG 1994), Kosten

neuer Schlüssel und Reparaturen getragen. Der Fruchtgenuss sei schon vor nunmehr fast zehn Jahren bis zur Erlangung der Selbsterhaltungsfähigkeit, die in absehbarer Zeit nicht zu erwarten sei, vertraglich zugesichert worden. Die Fruchtgenussberechtigten hätten somit eine auf eine lange Zeit abgesicherte rechtliche Position. Die Kündigungsmöglichkeit aus wichtigem Grund sei im ABGB vorgesehen. Dringender Eigenbedarf des Eigentümers sei nicht zu erwarten und ein Verkauf wäre schon wegen des bestehenden Kündigungsschutzes der Mieter und der Verpflichtung zum Schadenersatz gar nicht realisierbar. Das Motiv der Einräumung des Fruchtgenusses - im gegenständlichen Fall in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltpflicht - ändere nichts an der Zurechnung an die tatsächlich unternehmerisch tätigen Fruchtgenussberechtigten. Im gegenständlichen Fall seien keine vom Eigentümer bereits erzielten Einkünfte überlassen, sondern solche von den Fruchtgenussberechtigten selbst erwirtschaftet worden, weshalb sie diesen auch zuzurechnen seien. Denn es würde den Anforderungen der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Gänze entsprochen werden.

Bezüglich der vom Finanzamt ins Treffen geführten Argumente sei im Einzelnen Folgendes auszuführen:

Das Recht des Eigentümers, ein an seinem Vermögensgegenstand eingeräumtes Fruchtgenussrecht jederzeit aus wichtigem Grund zu kündigen, bestehe schon auf Grund des Gesetzes. Dienstbarkeiten, die auf einem rechtsgeschäftlichen Titel beruhen, würden auch enden, wenn dieser nachträglich wegfallen. Hiefür komme eine Parteienvereinbarung oder - wie bei allen Dauerschuldverhältnissen - die Kündigung oder sofortige Auflösung aus wichtigem Grund in Betracht. Bezüglich des im gegenständlichen Fall maßgeblichen dringenden Eigenbedarfs des Wohnungseigentümers erscheine es nicht unangemessen, für den (unwahrscheinlichen und ja innerhalb beinahe schon zehn Jahren nicht eingetretenen) Fall, dass er das eheliche jedoch im Alleineigentum seiner Gattin stehende Reihenhaus verlassen müsste, den ja unentgeltlich zugewendeten Fruchtgenuss zur Befriedigung seines dringenden Wohnbedürfnisses zu beenden.

Gleiches gelte für den Verkauf aus wichtigem Grund etwa bei Verlust des ehelichen Reihenhauses und des Arbeitsplatzes verbunden mit der Notwendigkeit außerhalb des Bereiches von Linz eine Beschäftigung aufzunehmen und eine neue Existenz aufbauen zu müssen. Auch der von einem obligatorisch Fruchtgenussberechtigten geschlossene Mietvertrag begründe ein Hauptmietverhältnis, das der Eigentümer nach Beendigung des Fruchtgenusses nur nach Maßgabe des gesetzlichen Kündigungsschutzes auflösen könne.

Wenngleich das Fruchtgenussrecht aus Gründen der Kostenersparnis nicht verbüchert worden sei, seien die Bw. nach ständiger Rechtsprechung des OGH befugt, auf Grund des obligatorischen Rechtes die Wohnung zu nutzen und zu vermieten. Aus der vom Finanzamt in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Literaturstelle (Nagler in ÖStZ 1983, 171ff) sei nichts abzuleiten, da im gegenständlichen Fall die Publizität seit September 1992 und damit von Anfang an gegeben gewesen sei. Denn der Vertrag über die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sei am 29. September 1992 dem damaligen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz angezeigt und von diesem der Schenkungsteuer unterworfen worden. Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 1992 habe der Wohnungseigentümer den Vertrag vom 7. September 1992 in Ablichtung auch dem Finanzamt Urfahr, Referat 4, zur Berücksichtigung bei seiner Einkommensteuerveranlagung übermittelt und darauf hingewiesen, dass er ab 1. Oktober 1992 nicht mehr vermiete.

Unbestritten sei auch, dass alle Mietverträge über die gegenständliche Wohnung für Zeiträume ab Oktober 1992 nicht vom Wohnungseigentümer, sondern von den Fruchtgenussberechtigten abgeschlossen worden seien und deren Verfügungsberechtigung auf Grund des Fruchtgenussrechtes den Mietern immer offengelegt worden sei. Die Mieteinnahmen seien jeweils mit Dauerauftrag direkt auf ein bereits im Mietvertrag bezeichnetes Konto der Fruchtgenussberechtigten überwiesen worden, für das der Eigentümer weder ein Zeichnungsrecht noch eine sonstige Zugriffsmöglichkeit gehabt habe. Weiters hätten die Fruchtgenussberechtigten, ebenfalls unbestritten, die im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden Ausgaben für Abgaben, Kosten neuer Schlüssel und Reparaturen getragen.

Die Mietüberschüsse seien entgegen der Darstellung des Finanzamtes nicht für die laufenden Kosten des Lebensaufwandes und damit den normalen Unterhalt, sondern einerseits für die Erfüllung besonderer Wünsche, insbesondere anspruchsvoller Freizeitgestaltung und Ausstattung verwendet und andererseits ohnedies weitgehend auf ihren Bausparverträgen veranlagt worden. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. März 1986, 85/14/0133, hingewiesen, wonach die Überlassung einer Einkunftsquelle in Erfüllung einer bestehenden Unterhaltpflicht nichts an der Zurechnung der Einkünfte beim wirtschaftlich tätigen Fruchtnießer ändere.

Im Übrigen lägen auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zweifellos Einkünfte der Bw. und nicht wie vom Finanzamt unterstellt, des Eigentümers vor, da dieser weder Einfluss auf die Nutzung der Eigentumswohnung, noch Zugriff auf das Konto der Fruchtnießer habe. Das

Abstellen auf den Familienunterhalt negiere das durch das EStG 1972 eingeführte und auch im EStG 1988 geltende System der Individualbesteuerung.

Zum Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO sei Folgendes auszuführen:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erziele. Das gelte auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zwecke der Steuersparnis einschlage. Zum Missbrauch bedürfe es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Dabei sei zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Könnten daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, sei ein Missbrauch auszuschließen.

Somit sei nach den Begründungsformeln des Verwaltungsgerichtshofes sowohl auf die Ungewöhnlichkeit als auch auf die Unangemessenheit im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg abzustellen.

Im gegenständlichen Fall habe sich der Eigentümer, insbesondere wegen der ihn zunehmend beanspruchenden hauptberuflichen Tätigkeit, nicht mehr mit der Vermietung beschäftigen können. Wegen seiner Berufstätigkeit habe er Verhandlungen mit Mietinteressenten und mit diesen Besichtigungen des Mietobjektes nur am Abend durchführen können, was sich für eine laufende Vermietung zu einer entsprechend ertragreichen Miete zunehmend als hinderlich erwiesen habe. Deshalb habe er die Bewirtschaftung des Mietobjektes seinen Familienangehörigen überlassen und den Fruchtgenuss bestellt. Der steuerliche Aspekt sei 1992 noch weniger von Bedeutung gewesen, da es im Geltungsbereich des UStG 1972 noch keine Kleinunternehmerbefreiung in Höhe von 300.000,00 S gegeben habe und die damals maßgebliche Grenze von 40.000,00 S klar überschritten worden wäre. Außerdem sollte den Fruchtgenussberechtigten vor Augen geführt werden, dass man sich nur bei entsprechendem Engagement auch mehr leisten könne. Damit sollten sie außerdem behutsam an die Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens herangeführt werden.

Als beachtliche außersteuerliche Gründe, die die Anwendung der Missbrauchsbestimmung ausschließen würden, habe der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise sozialversicherungsrechtliche Vorteile, Überlegungen der Zukunftsplanung und der Altersvorsorge, die Sicherung des Steuerpflichtigen für den Fall der Ehezerrüttung und die Verminderung der zivilrechtlichen Haftung anerkannt. Da somit im gegenständlichen Fall auch stichhaltige (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084 und VwGH 13.10.1993, 92/13/0054), beachtliche (vgl. VwGH 11.3.1992, 90/13/0301, 0302 und VwGH 22.6.1993, 91/14/0017) außersteuerliche Gründe vorlägen, scheide Missbrauch aus.

Im Übrigen müsse die Behörde den ausschließlichen Grund der Abgabenersparnis "im Detail schlüssig und konkret begründen" und "im Einzelnen untermauern und darlegen" (vgl. VwGH 4.2.1987, 85/13/0120).

Für den Fall eines Missbrauches seien die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Welche rechtliche Gestaltung nun von der Behörde als den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen beurteilt werde, sei den angefochtenen Bescheiden nicht zu entnehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 1999

Gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im 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.

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 (vgl. Anm. 25 zu § 303 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben (insbesondere gemäß den §§ 276, 289 oder 299), so tritt nach § 307 Abs. 3 das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Anm. 8 zu § 307 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren war aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Die vom Finanzamt unter Bezugnahme auf die Vorhaltsbeantwortung vom 26. September 2001 ausdrücklich als Wiederaufnahmsgründe ins Treffen geführten Umstände - Verwendung der Einkünfte aus der Vermietung zur Deckung der Kosten der Lebensführung der beiden unmündigen Kinder und Anspruch des Liegenschaftseigentümers auf den Erlös aus der Veräußerung des Mietobjektes - stellen keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar, da die Verwendung der Einkünfte bereits aus dem Vertrag vom 7. September 1992, der im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide unbestritten bekannt gewesen ist, eindeutig hervorgeht (....."zur Sicherstellung der Versorgung bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit") und der Anspruch des Liegenschaftseigentümers auf den Veräußerungserlös eine sich aus der Eigentümerstellung ergebende zivilrechtliche Konsequenz darstellt, die durch die streitgegenständliche Fruchtgenusseinräumung jedenfalls keine Änderung erfährt.

Abgesehen davon, dass die beiden vom Finanzamt als Wiederaufnahmsgründe qualifizierten Umstände in den Feststellungsverfahren 1995 bis 1999, wie vorhin ausgeführt, ohnedies bekannt waren und damit keine im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existenten Tatsachen, die später hervorgekommen sind, darstellen, erweisen sich die nach Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen "Nichtfeststellungsbescheide" aus den Entscheidungserwägungen betr. den Nichtfeststellungsbescheid 2000 überdies als materiell rechtswidrig.

Zu dem vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 2. September 2003 zur Berufung erstmals ins Treffen geführten Wiederaufnahmsgrund, wonach die unbestrittene Tatsache, dass die Fruchtgenusseinräumung grundbürgerlich nicht durchgeführt worden sei, erst im Zuge einer am 23. Juli 2001, somit nach Erlassung der Erstbescheide, durchgeführten Grundbuchsabfrage bekanntgeworden sei, ist Folgendes auszuführen:

Abgesehen davon, dass es sich dabei um eine Tatsache handelt, die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid nicht als Wiederaufnahmsgrund angeführt und damit im erstinstanzlichen Verfahren nicht als neue Tatsache qualifiziert worden ist, weshalb infolge der zwingenden Beschränkung der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf die Sache des Verfahrens erster Instanz eine Berücksichtigung in diesem Verfahren jedenfalls ausscheidet (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0124 und Rauscher, Unabhängiger Finanzsenat und Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in SWK 25/2003, S 636), kommt dieser Tatsache überdies auch keine materiellrechtliche Bedeutung zu. Denn auch dem bloß obligatorisch berechtigten Fruchtnießer ist die Einkunftsquelle zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit erhält, über die Einkunftsquelle nach eigenen Intentionen maßgeblich zu disponieren (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024).

Somit war der angefochtene Bescheid betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 1999 ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheiden somit ex lege die neuen Sachbescheide (Nichtfeststellungsbescheide betreffend die Jahre 1995 bis 1999) aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146), die alten Sachbescheide (Bescheide gemäß § 188 BAO betreffend Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 1999) leben wieder auf (vgl. Anm. 8 zu § 307 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999).

Nichtfeststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat in dem für die Beurteilung des vorliegenden Falles maßgeblichen **Erkenntnis vom 4. März 1986, 85/14/0133**, unter Anführung umfangreicher Literatur und Judikatur, in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung, Folgendes zu Recht erkannt:

"Nach österreichischer Lehre und Rechtsprechung ist unbestritten, dass ein Fruchtnießer (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG beziehen kann, uzw auch bei einem **"Zuwendungsfruchtgenuss"**. Voraussetzung ist allerdings, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. Wird jemandem eine

Einkunftsquelle übertragen, dann sind ihm die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es **ohne Belang** ist, **wie und warum** ihm die **Einkunftsquelle übertragen wurde**. Es sind somit **auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle**, die dem Steuerpflichtigen freiwillig oder **in Erfüllung einer Unterhaltspflicht** bzw. unentgeltlich **überlassen** wurde, ihm als **dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen**. Eine Einkunftsquelle kann nun nicht nur durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, welche die Erzielung von Einkünften ermöglichen, überlassen werden, sondern auch in der Weise, dass der (wirtschaftliche) Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung verzichtet und sie einem anderen überlässt, wie dies zB eben bei einer Fruchtnießung der Fall sein kann. Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung kann allerdings nicht schon dann die Rede sein, wenn der Eigentümer dem "Fruchtnießer" einzig und allein die Einkünfte überlässt, die Dispositionen zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst trifft. Die Einkunftsquelle kann erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftszielung Einfluss nehmen kann, indem er - zB durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte - am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. **Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509ff ABGB) an einem Bestandobjekt entspricht dabei grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle.** In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechtes an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt allerdings nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden. Für die **Fruchtnießung an einem Gebäude**, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet dies, dass der *Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat* - bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzugeben -, *dass (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt*".

Im Lichte dieser Rechtslage war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Die Tatsache, dass im vorliegenden Fall mit dem "Vertrag betreffend unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes" vom 7. September 1992 Dr. M. M. als Eigentümer der Eigentumswohnung Nr. 5 in L., S. 5, seinen **beiden ehelichen unmündigen Kindern**, vertreten durch die eheliche Kindesmutter, "zur Sicherstellung der Versorgung unentgeltlich ab 1. Oktober 1992 **das Fruchtgenussrecht** (§§ 509ff ABGB) an dieser Wohnung **bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit einräumt**", ist nach dem vorhin zitierten Erkenntnis für die Zurechnung der Einkünfte an die Bw. keinesfalls schädlich. Denn entscheidend für die Zurechnung ist einzig und allein, dass eine Einkunftsquelle übertragen wird. Dabei ist es allerdings, wie der Gerichtshof ausdrücklich feststellt, ohne Belang, **wie und warum** die Einkunftsquelle übertragen wurde. Vielmehr sind somit auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die dem Steuerpflichtigen **in Erfüllung einer Unterhaltspflicht** überlassen wurde, ihm als dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen. Die Verwendung der Einkünfte aus der Vermietung für die Finanzierung kostspieliger Lernferien, Schikurse, Auslandsaufenthalte, Klavierunterricht, Klavermiete und zur Befriedigung besonderer Möbelwünsche der Kinder, sowie Veranlagung auf Bausparverträgen, die im Übrigen vom Finanzamt nicht bestritten wird, bedarf in diesem Zusammenhang keiner weiteren Erörterung, da der tatsächliche Verwendungszweck der von den Kindern als Fruchtnießer erzielten Einkünfte nicht in Streit steht.

Bezüglich der vom Finanzamt für die steuerrechtliche Wirksamkeit der Fruchtgenusseinräumung als wesentlich erachteten Intabulation ist auf die diesbezüglichen Ausführungen zur Wiederaufnahme der Verfahren zu verweisen.

Der vom Finanzamt unter Bezugnahme auf die Bestimmungen der §§ 21 und 22 BAO vorgenommenen Qualifikation des Vertrages vom 7. September 1992 als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann sich der unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Gründen nicht anschließen:

Dadurch, dass der Verwaltungsgerichtshof im eingangs zitierten Erkenntnis die Zurechnung von Einkünften an den Inhaber einer Einkunftsquelle, die ihm in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht überlassen wurde, auch für zulässig erachtet (vgl. auch Tz 7 zu § 2 EStG 1988 in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A und Tz 51.2 zu § 2 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993) bleibt für Missbrauchserwägungen kein Raum. Zu den Ausführungen von Doralt, Der außerbetriebliche unentgeltliche Fruchtgenuss - ein Steuersparmodell, in RdW 1998, 519, auf die das Finanzamt in der Stellungnahme vom 2. September 2003 zur Berufung ebenfalls

Bezug nimmt, ist lediglich festzustellen, dass es sich dabei, wie bereits aus dem Untertitel "Fragen einer künftigen Steuerreform" hervorgeht, um de lege ferenda Betrachtungen handelt. Konkrete Rechtsgrundlagen, wonach die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an Unterhaltsberechtigte jedenfalls rechtswidrig wäre, bleibt der Autor schuldig. Im Übrigen wird auch auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 17. Juni 2003, GZ. RV/0433-K/02, wonach die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung an drei minderjährige Kinder als Fruchtnießer anerkannt worden wäre, wenn die tatsächlichen Verhältnisse den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet worden wären (dh. die Fruchtnießer jedenfalls die mit der Vermietung der Eigentumswohnung im Zusammenhang stehenden Betriebskosten selbst getragen hätten), hingewiesen.

Gerade die für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt) vom Verwaltungsgerichtshof als für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer zwingend erforderlichen Voraussetzungen, dass (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Mieten auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt, sind im vorliegenden Fall lückenlos erfüllt.

Es ist unbestritten, dass alle Mietverträge ab Oktober 1992 nicht vom Wohnungseigentümer, sondern von den fruchtgenussberechtigten Kindern, beide vertreten durch ihre eheliche Mutter, abgeschlossen worden sind. Überdies ist, wie den aktenkundigen Mietverträgen entnommen werden kann, die Einräumung des Fruchtgenussrechtes mit der Folge, dass die Wohnung von den Fruchtgenussberechtigten vermietet wird, dem jeweiligen Mieter ausdrücklich und unmissverständlich offen gelegt worden. Des Weiteren ist in den Mietverträgen für Zwecke der Überweisung des Mietzinses das auf die Fruchtnießer lautende Bankkonto angeführt. Schlussendlich ist auch unbestritten, dass die sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung ergebenden Lasten von den Fruchtnießern getragen werden.

Die unter Bezugnahme auf Doralt in RdW 1998, 519, vom Finanzamt in der Stellungnahme zur Berufung getroffenen Aussagen, dass nur dann, wenn ein Fruchtgenussrecht entgeltlich eingeräumt werde, den Fruchtnießer bei nicht von den gesetzlichen Regelungen abweichender vertraglicher Gestaltung ein ausreichendes Unternehmerrisiko treffen könne, um eine Zurechnung der Einkunftsquelle an den Fruchtnießer bejahen zu können, lassen das eingangs zitierte, für die Lösung des gegenständlichen Falles einschlägige Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes völlig außer Acht und stehen damit im Widerspruch mit der herrschenden Judikatur.

Den Ausführungen des Finanzamtes, wonach der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Juli 1998, 98/14/0029, zu Recht erkannt habe, dass bei einer Fruchtgenussbestellung in der Regel, dh. dann, wenn die gesetzlichen Regeln der §§ 509ff ABGB anzuwenden seien, kein ausreichendes Unternehmerrisiko beim Fruchtgenussberechtigten vorliege, um das Vorliegen einer Einkunftsquelle bei diesem bejahen zu können, ist Folgendes zu entgegnen:

Einerseits liegt diesem Erkenntnis die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes am Anteil einer gewerblichen Personengesellschaft zu Grunde und andererseits hat der Gerichtshof die Zurechnung von Einkünften an den Fruchtgenussberechtigten nicht kategorisch abgelehnt, sondern diesfalls, da die eingesetzten Wirtschaftsgüter nicht in seinem wirtschaftlichen Eigentum stünden, die Zurechnung von Einkünften von der Voraussetzung, dass die anderen Elemente eines Mitunternehmers umso ausgeprägter vorliegen müssten, abhängig gemacht.

Aber gerade für die im gegenständlichen Fall vorliegende Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt) hat der Verwaltungsgerichtshof im eingangs zitierten Erkenntnis ausdrücklich die Kriterien angeführt, die für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer entscheidend sind. Somit kann für die Lösung der Streitfrage aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Juli 1998, 98/14/0029 nichts gewonnen werden.

Bezüglich der vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 2. September 2003 vertretenen Argumentation, dass die strittige Fruchtgenusseinräumung einem Bruttofruchtgenuss entspreche, weil mit dem Mietgegenstand in den Jahren 1995 bis 2000 keine nennenswerten Aufwendungen verbunden gewesen wären und daher schon aus diesem Grund keine steuerwirksame Übertragung der Einkunftsquelle vorliege, ist Folgendes festzustellen:

Beim Bruttofruchtgenuss trägt nicht der Fruchtgenussberechtigte die ihm nach den §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten (Hypothekarzinsen, Steuern und Abgaben, Erhaltungsaufwand), sondern der Fruchtgenussbesteller. In diesem Fall ist der Fruchtnießer nicht unternehmerisch tätig und es liegt bloß eine Verfügung über Einnahmen vor, die dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen sind (vgl. Tz 51.5 zu § 2 in Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993).

Aber gerade im vorliegenden Fall kann keinesfalls von einem Bruttofruchtgenuss ausgegangen werden, da sich die Bw. nicht nur vertraglich zur Tragung der dem Fruchtgenussberechtigten obliegenden Lasten verpflichtet haben [vgl. Vertrag vom 7. September 1992 - "Fruchtgenussrecht (§§ 509ff ABGB)"], sondern diese auch tatsächlich getragen haben. Dazu zählen aber nicht nur die vom Finanzamt als relevant erachteten Aufwendungen für Parketterneuerung (8.592,00 S) und Kosten für neuen Schlüssel, Inserate und Strom (660,00 S), sondern auch die Betriebskosten (34.848,00 S). Denn wie aus dem aktenkundigen, das Streitjahr betreffenden Mietvertrag vom 24. Oktober 1997 aus den Punkten 3. und 4. hervorgeht, sind die für die Verwaltung, Instandhaltung und Betriebskosten an die Wohn- und Siedlungsgemeinschaft zu zahlenden Beträge "von den Vermietern zu zahlen". Daraus erhellt eindeutig, dass diese im Zusammenhang mit der Nutzung der Eigentumswohnung stehenden Beträge entsprechend der Vereinbarung im Vertrag vom 7. September 1992 von den Bw. auch tatsächlich bezahlt worden sind. Die Tatsache, dass diese Beträge auf den Mieter überwälzt werden, ändert nichts an der bestehenden Verpflichtung der Bw. gegenüber der Wohn- und Siedlungsgemeinschaft. In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 17. Juni 2003, GZ. RV/0433-K/02, verwiesen. Der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt ist dergestalt, dass an der Eigentumswohnung keine weiteren Lasten hafteten als die Leistung der laufenden Betriebskosten an die Hausverwalterin, zu deren Tragung sich die Fruchtnießer, minderjährige Kinder der Wohnungseigentümerin, verpflichtet haben. Tatsächlich hat jedoch die Wohnungseigentümerin als Fruchtgenussbestellerin diese Zahlungen beglichen. In diesem Zusammenhang wird in der Berufungsentscheidung ausgeführt, dass "die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Bw. zur Zurechnung der Einkünfte aus dieser Vermietungstätigkeit an die Bw. geführt hätte, wenn die tatsächlichen Verhältnisse den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet worden wären. Die Bw. hätte daher jedenfalls die mit der Vermietung der Eigentumswohnung im Zusammenhang stehenden Betriebskosten selbst tragen müssen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133)".

Da auf Grund der vorhin dargestellten Erwägungen die Einkünfte aus der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung den Bw. zuzurechnen sind, hat eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO durch das Finanzamt zu erfolgen. Somit war in Stattgebung der Berufung der angefochtene Nichtfeststellungsbescheid aufzuheben.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 13. Jänner 2004