



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in Ort, A-Straße, vertreten durch WT, in Ort, B-Straße, vom 21. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 15. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 und über die Berufung vom 9. Dezember 2008 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheide des Finanzamtes FA vom 27. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 nach der am 14. Juni 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 werden abgeändert. Die vorläufige Abgabenfestsetzung wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO in eine endgültige abgeändert.

Entscheidungsgründe

Am 5. Mai 2004 schloss die Bw mit ihrem Ehegatten, welcher Alleineigentümer der Liegenschaft xx, Grundbuch xy, Grundstück xyz mit dem Haus (Einfamilienhaus und gemeinsamer Wohnsitz) in Ort, A-Straße ist, einen Vertrag folgenden Inhalts (auszugsweise) ab:

Punkt II Fruchtgenuss:

„Der Fruchtgenussbesteller (Ehegatte) räumt der Fruchtgenussberechtigten (Bw) an der oa. Liegenschaft die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes gemäß §§ 509 ff ABGB unentgeltlich ein. Das eingeräumte Fruchtgenussrecht bezieht sich auf das 1. Obergeschoss des bestehenden Gebäudes mit der Möglichkeit der Dachgeschossnutzung.

Das Fruchtgenussrecht vermittelt der Fruchtgenussberechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Eigentümers. Der Fruchtgenussberechtigte ist verpflichtet, auch solche Aufwendungen zu tragen, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bürgerlichen Eigentümer treffen würden“.

Punkt III. Beginn und Dauer

„Das Fruchtgenussrecht wird der Fruchtgenussberechtigten mit Wirkung ab 1. Mai 2004 auf die Dauer von 10 Jahren eingeräumt. Die Vertragsparteien halten fest, dass die Zuwendung bereits ausgeführt worden ist.“

Punkt IV Widerruf:

„Der Fruchtgenussbesteller ist berechtigt, das eingeräumte Fruchtgenussrecht aus den Gründen der §§ 947ff ABGB jederzeit zu widerrufen.

Weiters ist der Fruchtgenussbesteller zum Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes gemäß § 513 ABGB berechtigt, wenn die Fruchtgenussberechtigte vom Fruchtgenussgegenstand bzw. den Erträgen aus dem Fruchtgenuss einen nachteiligen Gebrauch macht.

Ein jederzeitiger Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes durch den Fruchtgenussbesteller ist jedenfalls dann möglich, wenn die Geschäftsgrundlagen dieses Vertrages entfallen bzw. wegfallen. Darüber hinaus kann das Fruchtgenussrecht durch den Fruchtgenussbesteller aus sonstigen wichtigen Gründen jederzeit widerrufen werden.“

VII. Steuerklausel

„Der Fruchtgenussgegenstand ist auf den 1. Jänner 1983 mit ATS 513.000,00 bewertet. Dieser Wert entspricht EUR 37.281,00. Der anteilige Einheitswert beträgt somit EUR 18.640,00.

Die unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes dient der Leistung des angemessenen Unterhaltes. Aus diesem Grund wird für die Zuwendung die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 9 Schenkungssteuergesetz geltend gemacht“.

IX. Verwertung

Zwischen den Vertragsparteien besteht Einvernehmen darüber, dass mit einer allfälligen Übergabe oder Veräußerung der Fruchtgenussliegenschaft das Fruchtgenussrecht jedenfalls

endet und die Fruchtgenussberechtigte aus einem daraus erzielten Preis keinen Anspruch hat".

Das "Fruchtgenussrecht" ist nicht verbüchert, ebenso wenig ist ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen.

Am 1. Oktober 2004 stellte der Sohn an die Bw ein Mietanbot betreffend die Anmietung der Fruchtgenussflächen auf unbestimmte Dauer gegen Bezahlung einer wertgesicherten monatlichen Miete von EUR 500,00 zuzüglich Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten.

Der Mietvertrag soll mit Eingang der 1. Monatsmiete auf das Bankkonto der Bw in Kraft treten.

Am 28. Dezember 2006 wurde ein handschriftlicher nicht unterfertigter Nachtrag folgenden Inhalts beigefügt:

„Erhöhung der Monatsmiete wegen Fertigstellung ab 1.1.2007 auf monatlich EUR 800,00 + Umsatzsteuer und Betriebskosten".

Im Rahmen einer im Jahr 2006 durchgeführten Außenprüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO bzw. Nachschau gemäß § 144 Abs 1 BAO wurde festgestellt, dass 2004 und 2005 umfangreiche Gebäudeinvestitionen (Neues Dach, Zubau, Solaranlage, Gasheizung, Fensteraustausch, gesamte Küche, Massivholzwendeltreppe) vorgenommen worden wären. Die Bw habe auf eigene Kosten dabei Umbaukosten von EUR 131.500,00 investiert. In dem zehnjährigen Zeitraum (Dauer des „Fruchtgenussrechtes“) wären laut Mietverhältnis lediglich EUR 57.500,00 (zuzüglich eventuelle Indexsteigerungen) Mieteinnahmen erzielbar. Im allgemeinen Wirtschaftsleben wäre jedoch auszuschließen, dass jemand so umfangreiche Gebäudeinvestitionen durchführt, die er nur zu einem Bruchteil (1/3) durch Mieteinnahmen decken kann. Die vorliegende Vertragsgestaltung könne daher aus steuerlicher Sicht nicht anerkannt werden, weil sie einem Fremdvergleich nicht standhält. Auch gemäß § 22 BAO wäre kein außersteuerlicher Grund für die gewählte Vorgangsweise erkennbar.

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2004 wurden neben der seitens der Bw bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von EUR 2.268,00 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit EUR 0,00 angesetzt und die Einkommensteuer mit EUR 0,00 festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw vor, dass sich bereits aus der Steuererklärung 2004 – der Überschussrechnung ist ein Werbungskostenüberschuss von EUR 673,23 – zu entnehmen – ergebe, dass bei den fremdüblich gestalteten Mieten von netto monatlich EUR 500,00 sich in Hinkunft Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung ergeben würden. Überdies wendet die Bw Mangelhaftigkeit der Bescheide ein, da in der

Begründung lediglich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommenen Niederschriften bzw. Prüfungsberichte verwiesen würde, ohne diese Niederschrift bzw. Prüfungsberichte zum Bescheidbestandteil zu erklären.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2007 wurde das Berufungsbegehren im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass die vorliegende Vertragsgestaltung aus steuerlicher Sicht einem Fremdvergleich nicht standhielte und daher nicht anerkannt werden könne.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der gegen die gemäß § 200 (1) BAO vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 – 2007 wurde unter Verweis auf die das Vorjahr betreffende Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2007 die Steuer mit EUR 0,00 festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 9. Dezember 2008 wurde das Berufungsbegehren betreffend die Nichtberücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vollinhaltlich aufrechterhalten. Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt.

Beim vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgehaltenen Erörterungstermin bzw. im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung brachte die Bw vor, dass sie Rechnungsadressat der gesamten Sanierungskosten (Gesamtbau) gewesen sei. Die auf das Fruchtgenussobjekt entfallenden Kosten würden EUR 133.000,00 betragen, den übersteigenden Betrag zuzüglich 20% Umsatzsteuer habe sie an die übrigen Bauherren – laut vorgelegtem Bauansuchen vom 7. April 2004 scheinen als Bauwerber die Bw und deren Ehegatte auf -weiterverrechnet. Zur Finanzierung habe die Bw einen Kredit in Höhe von EUR 75.000,00 aufgenommen, für den der Ehegatte der Bw bürge. Der Restbetrag wäre durch Ersparnisse und Erbschaften abgedeckt worden. Die Kreditraten in Höhe von EUR 518,00 monatlich würde die Bw aus den Mieteinnahmen bestreiten.

Mieter des Fruchtgenussobjektes sei der Sohn der Bw, welcher über eine abgeschlossene Berufsausbildung und eigene Einkünfte von derzeit rund EUR 1.900,00 verfüge. Der Mieter sei sohin nicht unterhaltsberechtig und wäre dies auch nicht im Zeitpunkt der für dieses Verfahren relevanten Vertragsabschlüsse gewesen. Seitens der Bw wären keine Unterhaltsbeträge aufgewendet worden, vielmehr läge eine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen vor, weshalb die Bw auch Unternehmerin im Sinne des UStG wäre.

Verlängerungsmöglichkeiten des Fruchtgenussvertrages seien auf Grund der Höhe der Investition ebenso wie allfällige Entschädigungen bei Ablauf des Fruchtgenussvertrages vertraglich nicht ausgeschlossen.

Ab 2007 wäre die Miete erhöht worden, ab 2008 sei die Wertsicherung schlagend geworden. Zum Nachweis des Mietenzahlungsflusses und der Kreditrückzahlungen legte die Bw Kontoauszüge vor.

Aus der vorgelegten Prognoserechnung vom 6. Juni 2011 über die Laufzeit des Fruchtgenussrechtes von 2004 bis 2014 lässt sich ein Gesamteinnahmenüberschuss aus der Vermietung in Höhe von EUR 35.241,00 errechnen. Nach Ansicht der Bw wäre zu diesem Betrag die AfA als unbarer Aufwand in Höhe von EUR 39.706,00 hinzuzurechnen, dies ergebe somit einen Gesamtüberschuss von EUR 74.947,00, welcher den Gesamtinvestitionen von EUR 133.000,00 gegenüberzustellen wäre. Die Bw bestreitet nicht, dass dies saldiert einen Verlust in Höhe von EUR 58.053,00 ergebe.

Ergänzend fügt die Bw hinzu, dass das Motiv für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes im gegenständlichen Berufungsverfahren keine Rolle spiele, es käme lediglich auf die Unternehmereigenschaft der Bw als Fruchtgenussberechtigte an. Die Prognoserechnung sei hoch positiv, weshalb die Vermietung der Bw eine Einkunftsquelle darstelle. Unter Verweis auf Beiser „Die Gleichbehandlung einer fremdüblichen Vermietung zwischen nahen Angehörigen“, in SWK, Heft 6, Seite 347 ff, wonach für die Unternehmereigenschaft allein die marktkonforme Gestaltung und Vollziehung der Miete maßgeblich sei, betont die Bw, dass sie alle von Beiser angeführten Rahmenbedingungen zur Gänze erfülle.

In der am 14. Juni 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung, welche gemäß § 284 Abs. 1 Z 2 BAO durch die Referentin auf die Einkommensteuer 2005 bis 2007 ausgeweitet wurde, führte die Bw ergänzend zum bisherigen Vorbringen aus, dass Gegenstand der Berufung nicht der Fruchtgenussvertrag sondern der Mietvertrag, welcher alle Voraussetzungen zur Anerkennung für die Unternehmereigenschaft nach Rechtsprechung und Literatur erfülle, sei. So wäre nachgewiesen, dass sowohl Unternehmereigenschaft als auch Einkunftsquelle vorlägen, wobei festzuhalten sei, dass keine Bindungswirkung zwischen Umsatzsteuer und Einkommensteuer bestünde.

Weiters wurde vorgebracht, dass laut Einkommensteuerrichtlinien Rz 111 für die Anerkennung eines Fruchtgenusses eine Dauer von zehn Jahren ausreichend sei. Unter Verweis auf Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz § 2 Rz 120 führt die Bw aus, dass sie das wirtschaftliche Eigentum an den Investitionen laut Anlagenverzeichnis innehave, unabhängig davon, ob die Fruchtgenussberechtigte dafür einen Ablöseanspruch hätte. Betreffend die im erstinstanzlichen Verfahren angezogene Frage des Vorliegens eines Missbrauches gemäß §22

BAO wird vorgebracht, dass im Abschluss eines Fruchtgenussvertrages auf Grund der von der Rechtsordnung garantierten Gestaltungs- und Vertragsfreiheit die gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht beeinträchtigt werden könne. Der von der Abgabenbehörde in der Niederschrift vom 13.2.2006 und in der BVE vom 5.4.2007 ausgesprochene Missbrauchsvorwurf liege daher nicht vor.

Der Ehegatte der Bw wäre als Xchefeinkäufer der Firma F in destabilen Gebieten mit einer verstärkten Gefahrenlage tätig. Das Fruchtgenussrecht sollte daher auch eine wirtschaftliche Absicherung für die Bw darstellen. Es läge daher keine steuerschonende Gestaltung vor.

Das Finanzamt verweist auf die Ausführungen in den ergangenen Bescheiden bzw. in der Berufungsvorentscheidung sowie im Erörterungstermin vom 24.4.2008. Zusammenfassend wird festgehalten, dass die gewählten vertraglichen Gestaltungen einem Fremdvergleich nicht standhielten und das Mietverhältnis daher steuerlich nicht anerkannt werden könne. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass das gegenständliche Mietverhältnis nicht isoliert betrachtet werden könne, sondern in Zusammenschau mit dem vom Ehegatten der Bw eingeräumten Fruchtgenussrecht zu beurteilen wäre. Betreffend des Vorbringens bezüglich der wirtschaftlichen Absicherung der Fruchtgenussberechtigten hält das Finanzamt fest, dass dieses Vorbringen in Hinblick auf die angefallenen Investitionen und die zu erzielenden Einnahmen im maßgeblichen Zeitraum von zehn Jahren ins Leere ginge.

Der Vertreter der Bw verweist auf das gesamte bisherige Vorbringen einschließlich jenem im Rahmen der mündlichen Verhandlung und hält noch fest, dass der Fruchtgenussberechtigten bei Beendigung des Fruchtgenussvertrages jedenfalls ein Ersatzanspruch für die getätigten Investitionen gemäß §§ 515 bzw. 517 ABGB zustünde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinsichtlich des Vorbringens der Mangelhaftigkeit der Bescheide durch Verweis auf die Prüfungsfeststellungen im Begründungsteil wird auf [§ 93 Abs. 3 lit a BAO](#) und Ritz, BAO³, § 93 Rz 15 hingewiesen, wonach ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig ist, wenn dieser Bericht den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt. Im Übrigen können Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. aaO Rz 16)

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 18.4.2007, [2004/13/0025](#) und Jakom/Lenneis, EStG 2010, § 4 Rz 332ff) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

(1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;

- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#)).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung ([§ 167 Abs 2 BAO](#)) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des [§ 21 BAO](#) (VwGH 10.5.1988, [87/14/0084](#)). Das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis (allein) reicht aber nicht aus, eine steuer- oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, [G 52/87](#)). Mehrere inhaltlich und zeitlich eng zusammenhängende Verträge zwischen nahen Angehörigen sind in ihrer Gesamtheit zu würdigen (vgl. BFH 13.12.1995, BStBl 1996 II, 180 und UFS 27.11.2009, RV/1445-L/07). Im Übrigen müssen nicht nur vertragliche Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (vgl. Doralt/Toifl, EStG14 § 2 Tz 160).

Im Gegenstandsfall wurde ein Mietvertrag zwischen der Bw und ihrem Sohn betreffend Vermietung des Fruchtgenussobjektes gegen Bezahlung eines wertgesicherten Mietzinses vereinbart. Auch wenn dieser Vertrag nach Ansicht der Bw unter Bezugnahme auf die Diktion von Beiser (siehe aaO) im Rahmen der Marktbandbreiten eines angemessenen und somit marktkonformen Austausches von Leistung und Gegenleistung geschlossen und vollzogen bzw. durchgeführt (vgl. Mietzahlungsflüsse laut Kontoauszüge) worden sein mag, ist im gegenständlichen Fall nicht nur der Inhalt des Mietvertrages und dessen Durchführung dem Fremdvergleich zu unterziehen. Vielmehr ist auch der im Vorfeld abgeschlossene „Fruchtgenussvertrag“, der der Bw erst die rechtliche Grundlage für die Einkommenserzielung durch Vermietung der Wohnung an den Sohn verschaffte, auf diese Kriterien hin zu prüfen.

Publizität

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrags üblich, ihn in Schriftform abzuschließen (vgl. Jakom/Lenneis, EStG 2010, § 4 Rz 333).

Im vorliegenden Fall wurde zwischen der Bw und deren Ehegatten ein „Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes“ abgeschlossen.

Gemäß [§ 509 ABGB](#) ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen.

Petrasch in Rummel², Rz 1 zu § 509 führt dazu aus:

Fruchtnießung, auch Fruchtgenuss, ist das dingliche Recht (§ 472) auf volle (§ 511) Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Da es an Liegenschaften erst durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung entsteht (§ 481), muss der übereinstimmende Parteiwille hierauf gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen.

Es handelt sich somit mangels Verbücherung des eingeräumten Rechtes im vorliegenden Fall lediglich um eine zwar durch schriftlichen Vertrag nach außen hin kundgemachte Rechtseinräumung, welche jedoch lediglich Rechtswirkungen zwischen den Vertragsparteien zu entfalten vermag.

Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließender Inhalt.

Nicht nur bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gilt der Grundsatz, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt derjenige, der sich darauf beruft, zur Aufklärung besonders beizutragen hat. Verbleibende Zweifel gehen zu seinen Lasten (vgl. Doralt/Renner § 2 Rz 163). Unbestimmte vertragliche Regelungen sprechen gegen einen klaren Vertragsinhalt (vgl. VwGH 22.2.1992, [88/14/0074](#)).

Abgesehen davon, dass die gewählte Bezeichnung des eingeräumten Rechtes als Fruchtgenussrecht gemäß [§§ 509 ff ABGB](#) weder dem dort geregelten rechtlichen Inhalt (dingliches Recht) noch der erforderlichen Begründungsvoraussetzung (Verbücherung) entspricht, ist das vertragsgegenständliche Recht durch die in Vertragspunkt II. gewählte Formulierung, wonach sich „das eingeräumte Fruchtgenussrecht auf das 1. Obergeschoss des bestehenden Gebäudes mit der Möglichkeit der Dachgeschossnutzung bezieht“ nach Ansicht des UFS nicht ausreichend definiert: Die Möglichkeit der Dachgeschossnutzung ist nicht gleichzuhalten mit dem Recht auf Dachgeschossnutzung. Insofern ist für die Bw der Umfang der aus diesem Recht zu lukrierenden Einnahmen nicht klar abgrenzbar. Das vorliegende Recht scheint vertraglich vielmehr so ausgestaltet zu sein, als es der Bw mangels Verbücherung eine schwächere Rechtsposition als einem Fruchtgenussberechtigten einräumt, auf Seiten der zu übernehmenden Lasten ihr aber auch die Tragung jener Aufwendungen auferlegt, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bürgerlichen Eigentümer treffen würden. Damit wird aber der in [§ 512 ABGB](#) formulierte Umfang der von einem Fruchtgenussberechtigten zu übernehmenden Lasten, „insofern sie aus den während der Dauer der Fruchtnießung gezogenen Nutzungen bestritten werden können“, überschritten.

Zusammenfassend muss festgestellt werden, dass der Bw inhaltlich kein Fruchtgenussrecht gemäß [§§ 509 ff ABGB](#) – wie aber im Vertrag zitiert - eingeräumt wurde.

Fremdüblichkeit

Die Vereinbarung muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist idR auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (VwGH 24.2.1999, [96/13/0201](#)). Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (VwGH 10.9.98, [93/15/0051](#)). Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen.

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.6.2006, [2002/13/0119](#)). Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (VwGH 1.12.1992, [92/14/0149](#)). Schenkungen sind unter Fremden nicht üblich (VwGH 21.12.1989, [86/14/0173](#)). Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen verlieren nicht schon durch den Umstand ihre steuerliche Anerkennung, dass zwischen diesen Angehörigen auch unentgeltlich Zuwendungen vorkommen (VwGH 20.2.2008, [2007/15/0259](#)).

Unbestritten ist, dass der Bw das Recht unentgeltlich eingeräumt wurde, sie jedoch andererseits Aufwendungen zu tragen hatte, welche ihren Ehegatten als bürgerlichen Eigentümer treffen würden. Demzufolge hat die Bw umfassende Sanierungskosten in Höhe von EUR 133.000,00 das Fruchtgenussobjekt betreffend übernommen. Darüber hinaus war sie Rechnungsadressatin sämtlicher auf das gesamte Objekt entfallenden Sanierungskosten. Es stellt sich die Frage, ob ein fremder Dritter diese Verpflichtungen eingegangen wäre, wenn, wie im Gegenstandsfall das eingeräumte Recht weder verbüchert noch durch ein Veräußerungsverbot abgesichert ist, sondern - im Gegenteil - auf Grund Vertragspunkt IX bei allfälliger Veräußerung oder Übergabe der „Fruchtgenussliegenschaft“ das Fruchtgenussrecht endet, die Bw aus einem daraus erzielten Preis keinen Anspruch hat und das wirtschaftliche Risiko trägt, dass die übernommenen Sanierungskosten nicht durch die Mieteinnahmen aus der Nutzung abgedeckt werden.

Wenn die Bw im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung festhält, dass ihr „bei Beendigung des Fruchtgenussvertrages jedenfalls ein Ersatzanspruch für die getätigten Investitionen gemäß §§ 515 bzw. 517 ABGAB zusteht“, ist dem entgegenzuhalten, dass es

sich beim berufungsgegenständlichen „Fruchtgenussrecht“ um ein – wie bereits oben ausgeführt – inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht handelt. Es sind somit primär die vertraglichen Bestimmungen maßgeblich, wonach gemäß Punkt IX. die Bw bei allfälliger Übergabe oder Veräußerung keinen Anspruch auf den daraus erzielten Preis hätte. Nicht geregelt ist ein Ersatzanspruch bei Widerruf bzw. nach Ablauf des Rechtes. Es wird zwar in Punkt II. auf die gesetzlichen Bestimmungen betreffend das Fruchtgenussrecht gemäß [§§ 509 ff ABGB](#) verwiesen. Da es sich jedoch nur um ein dem Fruchtgenuss ähnliches Recht handelt, entbehrt der Vertrag eine diesbezügliche eindeutige klare Regelung, ohne die wohl ein fremder Dritter diesen Vertrag nicht eingegangen wäre. Zum einen wird der „Fruchtgenussberechtigte“ gemäß Punkt II. verpflichtet, Aufwendungen zu tragen, die üblicherweise den bürgerlichen Eigentümer betreffen, andererseits ist der Vertrag mit dem Unsicherheitsfaktor des jederzeitigen Widerrufs aus sonstigen nicht näher definierten wichtigen Gründen (vgl. Punkt IV.) behaftet. Ein fremder Dritter hätte dieser Vertragskonstellation ohne Absicherung durch Einräumung eines Ersatzanspruches betreffend die getätigten Investitionen nicht zugestimmt.

Die Ansicht der Bw, dass lediglich der Mietvertrag Berufungsgegenstand wäre, widerspricht der Tatsache, dass sich die bei der Vermietungsüberschussrechnung angesetzte AfA auf den „Fruchtgenussrechtsvertrag“ und der darin auferlegten Verpflichtung der Bw zu Sanierungsaufwendungen rückführen lässt. Dies unabhängig von der Frage, ob die Bw angesichts ihrer schwachen Rechtsposition als Nutzungsberechtigte überhaupt als wirtschaftliche Eigentümerin und AfA-Berechtigte anzusehen ist, oder ob sich die Abzugsberechtigung darauf gründet, dass, soweit ein Fruchtnießer Aufwendungen auf die dienstbare Sache aus eigenem zu tragen hat, die Berücksichtigung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Betracht kommt (vgl. VwGH 13.12.1988, [88/14/0009](#) mit Hinweis auf VwGH 29.6.1982, [81/14/0093](#)). Auch die Prognoserechnung stellt auf den Zeitraum der Laufzeit des „Fruchtgenussrechtes“ ab, womit die Bw selbst anerkennt, dass die Vermietungstätigkeit auf dem Konstrukt des „Fruchtgenussvertrages“ basiert. Tatsächlich werden nach Ende der 10-jährigen Vertragsdauer die Sanierungsaufwendungen in Höhe von EUR 133.000,00 auch bei günstiger Prognoserechnung und Hinzurechnung der AfA, welche sich nach Ansicht der Bw bereits in den Sanierungsaufwendungen niederschlagen würde, bei weitem nicht durch die Mieteinnahmen gedeckt. Der Bw verbleibt nach Ablauf der zehn Jahre vielmehr ein Fehlbetrag aus der Sanierungskostenübernahmeverpflichtung in Höhe von EUR 58.053,00. Der Hinweis, dass eine Verlängerungsmöglichkeit des „Fruchtgenussrechtes“ nicht ausgeschlossen ist, um eventuell der Bw die Möglichkeit zu verschaffen, den Sanierungsaufwendungsüberhang doch noch durch Mieteinnahmen abzudecken, vermag für das Argument der Fremdüblichkeit nichts zu gewinnen, zumal die von Vertragsbeginn

bestehende Möglichkeit des mehr oder minder jederzeitigen Widerrufs des „Fruchtgenussvertrages“ durch den Eigentümer (Ehegatten der Bw) und das Fehlen einer klaren Ersatzanspruchregelung der Bw ein wirtschaftliches Risiko auferlegt, das ein Fremder wohl kaum eingegangen wäre. Die Dauer des Vertrages (vgl. das Vorbringen der Bw, wonach für die Anerkennung eines Fruchtgenusses laut Einkommensteuerrichtlinien § 2 Rz 111 eine Dauer von zehn Jahren ausreichend wäre), ist dabei von untergeordneter Bedeutung. Es ist überdies dem Finanzamt beizupflichten, dass die Vertragskonstellation mit dem Fehlbetrag aus den Sanierungsaufwendungen im maßgeblichen Zeitraum von zehn Jahren nicht geeignet ist, der Bw wirtschaftliche Absicherung zu verschaffen.

Im berufungsgegenständlichen Fall lebt die Bw gemeinsam mit ihren Familienangehörigen im gemeinsamen Wohnhaus A-Straße. Die Sanierungsinvestitionen dienten hauptsächlich für den privaten Haushalt der Steuerpflichtigen bzw. deren Familienangehörigen.

Es liegt der Schluss nahe, dass diese Ausgaben, die primär den Eigentümer der Liegenschaft und somit Ehegatten der Bw treffen würden, in eine Einkunftsquelle in Form der Vermietungstätigkeit der Bw gekleidet wurden, um damit die steuerliche Geltendmachung zu erreichen.

Wenn die Bw vorbringt, dass die Mieteinkünfte hochpositiv seien, bzw. kein Missbrauch gemäß [§ 22 BAO](#) im Abschluss des „Fruchtgenussvertrages“ erblickt werden könne, ist dem entgegenzuhalten, dass im Gegenstandsfall die Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit der Bw nicht aus etwaigen Überlegungen des Vorliegens einer Liebhaberei oder Missbrauches versagt wird, sondern das Vertragskonstrukt des „Fruchtgenussvertrages“ und darauf aufbauend der Mietvertrag mangels Fremdüblichkeit dem privaten Bereich zuzuordnen ist.

Auf Grund des nunmehr festgestellten Sachverhaltes und somit Wegfalls der tatsächlich bestehenden Ungewissheit war die erstinstanzliche vorläufige Abgabenfestsetzung im Rahmen der Berufungsentscheidung gemäß § 200 Abs. 2 iZm § 279 Abs. 1 bzw. [§ 280 BAO](#) in eine endgültige Festsetzung abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 22. Juni 2011