

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 27. Februar 2013 und 1. April 2014, betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Berufungen/Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wurde die **Einkommensteuer für das Jahr 2011** mit Bescheid vom 27. Februar 2013 neu festgesetzt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nunmehr mit einem Betrag von 5.473,15 € berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß dem am 31. August 2011 abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag betreffend Fruchtgenussrecht für die Liegenschaft P, Straße 17, nach Ablauf von 5 Jahren ab Dienstvertragsbeginn das Kündigungsrecht dem Beschwerdeführer zustehen würde.

Lt. gängiger Verwaltungspraxis müsse der Fruchtgenuss bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein. Dieser Zeitraum werde mit 10 Jahren als ausreichend angesehen. Da sich der Vertragszeitraum nur auf die Hälfte des erforderlichen Zeitraumes beziehen würde, könne der Fruchtgenussvertrag einkommensteuerlich nicht Anerkennung finden. Die Zurechnung der Einkünfte würde daher weiterhin beim Beschwerdeführer erfolgen, als zivilrechtlichem Eigentümer.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien um 1.834,02 € erhöht worden.

Mit Eingabe vom 28. März 2013 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge der eingereichten Steuererklärungen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 3.639,13 € ermittelt worden seien. Im Zuge des Steuerbescheides seien diese Einkünfte auf 5.473,15 € erhöht worden, da in diesem Zusammenhang die Vermietungseinkünfte, welche die Gattin seit September 2011 erzielt hätte, dem Beschwerdeführer zugerechnet worden seien.

Es sei darauf hinzuweisen, dass der Notariatsakt vom 31. August 2011 bestimmen würde, dass diese Fruchtgenusseinräumung auf unbestimmte Zeit abgeschlossen werde. Die Kündigung des Fruchtgenussvertrages nach Ablauf von mehr als 5 Jahren würde sicherlich die Annahme rechtfertigen, dass davon auszugehen sei, dass eine Beendigung auch nach diesen 5 Jahre erfolgen werde. Vielmehr sei davon auszugehen, dass eine wesentlich längerfristige Rechtseinräumung angedacht gewesen sei und sei.

Wäre nur eine kurzfristige Einräumung von den Vertragsparteien gewünscht gewesen, dann wäre die Fruchtgenusseinräumung auch auf einen bestimmten Zeitpunkt abgestellt worden.

Weiters sei auch festzuhalten, dass dieses Fruchtgenussrecht laut Vertrag auch grundbücherlich einzutragen gewesen und auch eingetragen worden sei, wodurch die rechtliche Absicherung gegeben sei und auch davon ausgegangen werden müsse, dass jedenfalls ein wesentlich längerer Zeitraum seitens der Vertragspersonen gewünscht gewesen sei und gewünscht sei.

Auch sei festzuhalten, dass diese Fruchtgenussrechtseinräumung den Bestandnehmern dieses Objektes mitgeteilt worden sei. Auch die Tatsache, dass ab diesem Zeitpunkt sämtliche Mieteinnahmen und Ausgaben ausschließlich auf den Namen der Gattin des Beschwerdeführers verrechnet würden, zeige auf, dass diese Vereinbarung nach außen gegenüber Dritten offen dargelegt worden sei.

Die Gattin würde daher ab diesem Zeitpunkt sämtliche Chancen und Risiken dieses Objektes tragen, sodass diese Einkünfte der Gattin zuzurechnen seien.

Dies würde auch den ESt-Richtlinien (Rz 117) sowie der Rechtsprechung (VwGH 25.6.1969, 1430/68; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133) entsprechen, da durch die Fruchtgenussrechtseinräumung die Ehegattin unternehmerisch tätig geworden sei, da seit diesem Zeitpunkt die Ehegattin auf die Einkunftsermittlung ausschließlich Einfluss nehme und auch die Aufwendungen in diesem Zusammenhang tragen würde.

Dies sei sicherlich wesentlich bedeutender, als die vertraglich bestimmte Möglichkeit diesen Vertrag nach mehr als 5 Jahren aufkündigen zu können. Andererseits sei das Fruchtgenussrecht grundbücherlich gesichert. Diese Eintragung würde auch darauf hinweisen, dass unter gewöhnlichen Umständen der Fruchtgenussvertrag für eine wesentlich längere Zeit angedacht gewesen sei.

Es würde keinen Sinn machen, diese grundbücherliche Sicherstellung vorzunehmen, wenn innerhalb von 5 Jahren eine Löschung dieser Vereinbarung gewollt gewesen wäre. Da sämtliche Chancen und Risiken seit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes der Gattin übertragen worden seien und diese Tatsache auch nach außen hin deutlich und klar kundgetan worden sei, seien diese Einkünfte ausschließlich der Gattin zuzurechnen.

Durch die Tatsache, dass der Vertrag auf unbestimmte Dauer (dies hätte auch lebenslänglich sein können) und mit der Vereinbarung einer grundbücherlichen Sicherstellung abgeschlossen worden sei, würde sicherlich die abgesicherte Position dokumentiert werden und es müsse auch davon ausgegangen werden, dass diese Vereinbarung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit länger als 10 Jahre Bestand haben werde.

Dem Beschwerdeführer seien demnach die Vermietungseinkünfte mit einem Betrag von 3.639,13 € der Besteuerung zugrunde zu legen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2012** vom 1. April 2014 wurde auch die Einkommensteuer für das Jahr 2012 entsprechend der Vorgangsweise im Jahr 2011 vorgenommen – Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Beschwerdeführer.

Mit Eingabe vom 30. April 2014 wurde auch gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der **Beschwerde** eingereicht.

Begründend wurde auf die Berufung vom 28. März 2013 verwiesen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2014** wurde gegenständliche Beschwerde (Einkommensteuer 2012) als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Dienstbarkeitsvertrag vom 31. August 2011 der Gattin des Beschwerdeführers das Fruchtgenussrecht an zwei Mietwohnungen in der Straße 17, P, vom Alleineigentümer, Beschwerdeführer, eingeräumt worden sei. Laut diesem Vertrag würde der Dienstbarkeitsnehmerin das Recht zukommen, die genannten Mietwohnungen völlig selbständig und unternehmerisch zu nutzen und alle daraus erzielbaren Erträge zu genießen. Für die Dauer dieses Zuwendungsfruchtgenusses hätte die Dienstbarkeitsnehmerin die mit den Mietwohnungen verbundenen Lasten gemäß §§ 512 und 513 ABGB zu tragen.

Im Vertrag sei weiters festgehalten worden, dass der Fruchtgenuss mit 1. September 2011 beginne und dem Dienstbarkeitsgeber das Kündigungsrecht für das Vertragsverhältnis erstmals nach Ablauf von 5 Jahren ab Dienstbarkeitsbeginn zustehen würde.

Mit Eingabe vom 27. März 2014 sei ein Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag vorgelegt worden, in welchem die Mindestdauer des Fruchtgenussrechtes von der Gattin des Beschwerdeführers von 5 auf 10 Jahre verlängert worden sei.

Voraussetzung für die Anerkennung eines Fruchtgenussrechtsvertrages sei laut gängiger Verwaltungspraxis und Judikatur, dass der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sei (RV/0088-I/11). Ein Zeitraum von 10 Jahren werde üblicherweise als ausreichend angesehen. Da die Anforderung der gewissen Dauer bei rechtlich abgesicherter Position durch den Vertrag vom 31. August 2011 nicht erfüllt worden sei, sei die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung weiterhin beim Eigentümer erfolgt.

Die für die Anerkennung eines Fruchtgenussvertrages nötige Anforderung der gewissen Dauer bei rechtlich abgesicherter Position sei am 17. März 2014 durch den Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag, in welchem die Verlängerung der Mindestdauer

des Fruchtgenusses von 5 auf 10 Jahre vorgenommen worden sei, erfüllt. Bei den Veranlagungen 2011, 2012 und 2013 seien die Vermietungseinkünfte noch dem Eigentümer zuzurechnen.

Mit Eingabe vom 21. Juli 2014 wurde ein **Vorlageantrag** zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingereicht.

Darin wurde ausgeführt, dass festzuhalten sei, dass der Vertrag grundsätzlich auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden sei.

Auch sei darauf hinzuweisen, dass der Zeitraum von 10 Jahren keineswegs gesetzlich definiert sei, sodass dies nicht als entscheidend angesehen werden könne.

Wesentlich seien die Chancen und Risiken sowie die Einflussnahme der Gattin auf die Nutzungsmöglichkeiten.

Das Fruchtgenussrecht sei grundbücherlich abgesichert und der Vertrag sei grundsätzlich auf unbestimmte Zeit – jedenfalls aber auf 5 Jahre – abgeschlossen worden (ausreichend abgesicherte Position).

Um dies auch noch klarer aufzuzeigen, sei letztlich ein Nachtrag notariell abgeschlossen worden, der dies noch zusätzlich aufzeigen sollte. Dieser Nachtrag würde auch, wie im Notariatsakt angeführt, bereits mit 1. September 2011 und nicht erst ab 17. März 2014 wirken.

Aufgrund der abgesicherten Position seien also die Einkünfte ab September 2011 der Gattin zuzurechnen.

Die Gattin würde daher als FruchtNießerin auch ab Fruchtgenussbestellung das Verlustrisiko tragen. Sie würde auch nach außen hin auftreten und somit am Wirtschaftsleben entsprechend teilnehmen.

Im Folgenden folgt die Wiedergabe wesentlicher Teile aus dem strittigen

Dienstbarkeitsvertrag vom 31. August 2011:

„ ...

Der Dienstbarkeitsnehmerin kommt sohin das Recht zu, die unter Artikel Erstens näher beschriebenen Mietwohnungen völlig selbständig und unternehmerisch zu nutzen und alle daraus erzielbaren Erträge zu genießen. Für die Dauer dieses Zuwendungsfruchtgenusses hat jedoch die Dienstbarkeitsnehmerin die mit den Mietwohnungen verbundenen Lasten gemäß §§ 512 und 513 ABGB zu tragen. Für die Rechtseinräumung verpflichtet sich Frau R zur Zahlung eines jährlichen Abnutzungsbeitrages in Höhe von 3.150,00 € an ihren Ehemann.

...

Dieses Fruchtgenussrecht beginnt mit 1. September 2011 und wird auf unbestimmte Dauer, jedoch für mindestens fünf Jahre, abgeschlossen. Jeder Vertragspartei steht das Recht zu, dieses Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonates aufzukündigen. Dem Dienstbarkeitsgeber steht dieses Kündigungsrecht erstmals nach Ablauf von 5 Jahren ab Dienstbarkeitsbeginn zu.

...

Die Vertragsparteien vereinbaren die grundbücherliche Sicherstellung dieses Fruchtgenussrechtes sowie des Belastungs- und Veräußerungsverbot es zu Gunsten von Frau R.

... “

< Notariatsakt vom 17. März 2014 als **Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag** vom 31. August 2011:

” ...

Gegenstand dieses Nachtrages ist die Verlängerung der Minstdauer des Fruchtgenussrechtes von Frau R von 5 auf 10 Jahre.

*Die Vertragsparteien kommen hiermit überein, dass der Vertragspunkt Drittens des Dienstbarkeitsvertrages vom 31. August 2011 abgeändert wird und wie folgt lautet: Dieses Fruchtgenussrecht beginnt mit 1. September 2011 und wird auf unbestimmte Dauer, jedoch für mindestens **zehn** Jahre, abgeschlossen.*

...

*Dem Dienstbarkeitsgeber steht dieses Kündigungsrecht erstmals nach Ablauf von **10 Jahren** ab Dienstbarkeitsbeginn zu.*

...

Die restlichen Bestimmungen des Dienstbarkeitsvertrages vom 31. August 2011 bleiben vollinhaltlich aufrecht.“

Mit **Vorlageberichten** vom 5. Juni 2013 (Einkommensteuer 2011) und vom 28. Juli 2014 (Einkommensteuer 2012) wurden die Berufung sowie Beschwerde dem nunmehr zuständigen Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Darin wurde jeweils beantragt, die Berufung/Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer ist Alleineigentümer einer Liegenschaft mit einem Stockhaus in welchem sich im Obergeschoss und im Erdgeschoss je eine Mietwohnung befindet. Seit dem Jahr 2009 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Notariatsakt vom 31. August 2011 wurde ein Dienstbarkeitsvertrag über diese Liegenschaft hinsichtlich der beiden Mietwohnungen abgeschlossen. Der Beschwerdeführer räumt hierin als Unterhaltsbeitrag seiner Gattin das Fruchtgenussrecht an den Mietwohnungen ein (§§ 509 ff ABGB).

Dieses Fruchtgenussrecht wurde auch grundbücherlich festgehalten.

Die Gattin hat die Mietwohnungen völlig selbständig und unternehmerisch zu nutzen; ebenso hat sie die damit verbunden Lasten gemäß §§ 512 und 513 ABGB zu tragen. Für

diese Rechtseinräumung verpflichtet sich die Gattin einen jährlichen Abnutzungsbeitrag in Höhe von 3.150,00 € an den Beschwerdeführer (Gatten) zu bezahlen. Dies entspricht der jährlichen steuerlichen Abschreibung des Objektes.

Gemäß diesem Notariatsakt beginnt das Fruchtgenussrecht mit 1. September 2011 und wird auf unbestimmte Dauer, jedoch für mindestens fünf Jahre abgeschlossen. Dem Beschwerdeführer steht also das Kündigungsrecht erstmals nach Ablauf von fünf Jahren zu.

Nachdem bei der Veranlagung für das Jahr 2011 dieser Vertrag seitens des Finanzamtes nicht anerkannt wurde, wurde im Zuge der Berufung (eingebracht am 28. März 2013) als Nachtrag zur Berufung am 27. März 2014 ein weiterer Notariatsakt – Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag vom 31. August 2011 – übermittelt.

Darin wurde eine Verlängerung der Mindestdauer des Fruchtgenussrechtes von fünf auf zehn Jahre festgehalten. Dem Beschwerdeführer steht nunmehr erstmals nach Ablauf von 10 Jahren ab Dienstbarkeitsbeginn ein Kündigungsrecht zu.

Die restlichen Bestimmungen des Dienstbarkeitsvertrages vom 31. August 2011 bleiben weiterhin vollinhaltlich aufrecht.

B) Rechtliche Würdigung:

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

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

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind zwar grundsätzlich dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist es aber unbestritten, dass ein Fruchtnießer - auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss - (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 EStG beziehen kann, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung einer Einkunftsquelle angesehen wird (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es ohne Belang, wie und warum die Einkunftsquelle

übertragen wird. Auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die in Erfüllung einer Unterhaltspflicht bzw. unentgeltlich übertragen wurde, sind dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen (vgl. VwGH 4.3.1986, 85/14/0133). Entscheidend ist die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich der Erbringung der Leistung: Er muss auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestaltet. Dazu gehört auch, dass er die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand trägt (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166). Die Bestellung des Fruchtgenusses sollte für eine gewisse Dauer erfolgen, die Verwaltungspraxis nimmt einen Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend an.

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

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

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

Mit Notariatsakt vom 31. August 2011 wurde die Laufzeit dieser Vereinbarung mit mindestens 5 Jahren festgehalten. Erst nachdem dem Beschwerdeführer klar war, dass die Finanzverwaltung diese Laufzeit als unzureichend erschien, wurde diese Laufzeit mit einem weiteren Notariatsakt (17. März 2014) verlängert (auf nunmehr 10 Jahre). Grundsätzlich ist also davon auszugehen, dass selbst dem Beschwerdeführer die ursprüngliche Vereinbarung (Mindestlaufzeit lediglich 5 Jahre) als unzulänglich erschienen ist, da er mit Nachtrag zu diesem Dienstbarkeitsvertrag die Mindestlaufzeit auf 10 Jahre verlängert hat.

Nach § 914 ABGB ist dann, wenn ein Vertrag erstellt wird, nicht zu erforschen, welchen subjektiven Willen ein Vertragspartner hatte (hier behauptet der Beschwerdeführer, dass er nicht die Absicht hatte, die Laufzeit nach bereits 5 Jahren zu beenden), sondern nur, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen musste (vgl. VwGH 21.11.2012, 2012/16/0112). Faktum ist hier aber, dass die mögliche Beendigung des Dienstbarkeitsvertrages bereits nach fünf Jahren möglich war (nach der „Erstversion“ der Vereinbarung – Notariatsakt).

Grundsätzlich entsteht das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung (§ 481 ABGB). Die Schriftlichkeit wird also hier jedenfalls eine Grundvoraussetzung sein. Nach Ansicht des erkennenden Richters ist also wesentlich, was (allenfalls auch unbeabsichtigt) ursprünglich schriftlich festgehalten wurde.

Für eine steuerliche Anerkennung eines Fruchtgenussrechtes ist eine der wesentlichen Voraussetzungen, dass dem Fruchtnießer die uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis eingeräumt wird.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Ist ein Abgabeananspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabeananspruches durch nachträgliche Änderungen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabeananspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht zum Wegfall gebracht werden (vgl. Ritz, BAO4, § 4 Tz 11).

„Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte den dargestellten Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zugunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen (vgl. VwGH 19.9.2003, 99/14/0324).

Für den streitgegenständlichen Berufungs-/Beschwerdezeitraum ist also jedenfalls der Notariatsakt vom Jahr 2011 relevant und nicht die nachträglich (allenfalls rückwirkende) Änderung im Jahr 2014.

Die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis des Fruchtnießers (hier Gattin) kann nach obiger Darstellung nur dann angenommen werden, wenn eine ausreichende rechtlich abgesicherte Position vorliegt und auch die tatsächlichen Verhältnisse derart gestaltet sind. Diese Voraussetzung muss demnach natürlich auch für eine gewisse Dauer erfüllt sein.

Bei dem ursprünglich vereinbarten Widerrufsrecht des Fruchtgenusses bereits nach fünf Jahren kann eine derart abgesicherte rechtliche Position des Fruchtnießers nicht erkannt werden.

Anzudenken sind hier gerade bei vermieteten Objekten anfallende Investitionen. Im außerbetrieblichen Bereich (zum Beispiel Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) sind Instandsetzungsaufwendungen von Gebäuden zwingend auf 10 Jahre zu verteilen (§ 28 Abs. 2).

Da die Gattin auch für allfällige Instandsetzungsaufwendungen zuständig ist, kann also die ursprünglich vereinbarte Laufzeit nicht als ausreichend angesehen werden, um eine rechtlich abgesicherte Position zu unterstellen.

Der Unabhängige Finanzsenat ist davon ausgegangen, dass eine Dauer von drei Jahren jedenfalls ein zu kurzer Zeitraum ist (vgl. UFS 3.8.2011, RV/0602-S/09). Auch der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166) spricht von einer gewissen Dauer.

Die Verwaltungspraxis (vgl. EStR Rz 116) sieht einen Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend an. Auch wenn das erkennende Gericht nicht an Aussagen in Richtlinien gebunden ist (stellen lediglich einen Auslegungsbehelf dar), so erscheint dieser Zeitraum als jedenfalls erforderlich um die Bestimmung der „ausreichend rechtlich abgesicherten Position“ des Fruchtnießerst zu begründen.

Anzumerken ist hierzu ebenfalls, dass Vereinbarungen hinsichtlich Ersatzansprüche der Gattin für von ihr finanzierte Investitionen und Reparaturen gänzlich fehlen.

Angesichts dieser schwachen Rechtsposition der Gattin kann nicht angenommen werden dass sie die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten konnte; diese Möglichkeiten sind allerdings eine Grundvoraussetzung derartiger Vereinbarungen (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Beschwerdeführer mit der gegenständlichen Gestaltung seiner Gattin lediglich Einkünfte überlassen hat und nicht eine Einkunftsquelle. Dabei handelt es sich aber um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung, die keine Zurechnungsänderung der Einkünfte zur Folge hat (vgl. UFS 25.3.2008, RV/0043-F/07; siehe auch Hofstätter/Reichel, EStG, § 2 Tz 7).

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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.

Wie bereits ausgeführt, ist als Voraussetzung eine uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis des Fruchtnießers Voraussetzung für eine Anerkennung der streitgegenständlichen Vereinbarung. Diesbezüglich gibt es auch eine einheitliche Rechtsprechung (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024). Dazu ist jedenfalls eine entsprechende Laufzeit der Vereinbarung notwendig.

Linz, am 30. April 2015

