



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., vertreten durch Prodinger & Partner WT GmbH, 5760 Saalfelden, Leopold-Luger-Straße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See betreffend Einkommensteuer für 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

1) Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

2) Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2009 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) bezieht Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung. Er ist Miteigentümer (7/9tel Anteile) der Liegenschaft EZ xx Grundbuch XY. Diese Liegenschaft besteht aus mehreren landwirtschaftlich genutzten Grundstücken. Mit Bestandvertrag vom 7.11.2004 vermieteten die Liegenschaftseigentümer eine Teilfläche aus diesen Grundstücken im Ausmaß von 51.645

m² an die Bergbahn GmbH zur Errichtung und zum Betrieb eines Parkplatzes, der im Zusammenhang mit einer neuen Seilbahnanlage angelegt wurde.

Mit Baurechts- und Dienstbarkeitsvertrag ebenfalls vom 7.11.2004 bestellten die Liegenschaftseigentümer zugunsten der Bergbahn GmbH an einer weiteren Teilfläche dieser Grundstücke (für die in der Folge eine eigene EZ errichtet wurde) zum Bau einer Talstation ein Baurecht für den Zeitraum von 50 Jahren sowie die Option, den Baurechtsvertrag auf weitere 50 Jahre zu verlängern. Darüber hinaus räumten sie der Bergbahn GmbH die Dienstbarkeit der Errichtung, Erhaltung und Betreibung einer Gondelbahn ein.

Für das Jahr 2008 fand beim Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung statt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden:

„TZ. 2) Problematik der Einkunftsquellenzurechnung“

Mit Baurechts- und Dienstbarkeitsvertrag vom 7.11.2004 sowie Nachtrag- und Aufsandungsurkunde vom 8. / 14.4.2005 haben Hr. S. und Hr. Bw. als Eigentümer der Liegenschaft EZ xx Grundbuch XY mit der Bergbahn GmbH einen Baurechtsvertrag auf die Dauer von 50 Jahren (2004 bis 2054) mit einer Verlängerungsoption um weitere 50 Jahre abgeschlossen.

Daneben wurde der Bergbahn GmbH die Dienstbarkeit der Errichtung, Erhaltung und Betreibung einer Gondelbahn auf die Dauer des aufrechten Bestandes der gegenständlichen Gondelbahnanlage eingeräumt. Aus der Baurechts- und Dienstbarkeitseinräumung fließen der jährlich wertgesicherte Bauzins sowie der ebenfalls wertgesicherte Bestandszins laut Bestandsvertrag vom 7.12.2004 zu, die grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen.

Mit Vereinbarung vom 23.5.2007 hat Hr. Bw. seiner Ehegattin RM das Fruchtgenussrecht an seinen 7/9tel Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft, eingeschränkt auf sämtliche mit der Bergbahn GmbH bestehende Baurechts-, Dienstbarkeits- und Bestandsverträge, in welcher Form bzw. welcher Art auch immer, befristet bis einschließlich 31.8.2008 eingeräumt. Frau RM wird dadurch berechtigt, sämtliche seitens der Bergbahn GmbH zufließende Servituts- und/oder Bestanderträge bis 31.8.2008 zu vereinnahmen.

Mit Schenkungsvereinbarung vom 2.10.2008 hat Hr. Bw. seiner Ehegattin im Schenkungswege (ausdrücklich ohne Gegenleistung) das Fruchtgenussrecht an seinen 7/9tel Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft, eingeschränkt auf sämtliche mit der Bergbahn GmbH bestehende Baurechts-, Dienstbarkeits- und Bestandsverträge, in welcher Form bzw. welcher Art auch immer, befristet bis zur Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters der

Ehegattin eingeräumt. Frau RM wird dadurch berechtigt, sämtliche seitens der Bergbahn GmbH zufließende Servituts- und/oder Bestandsverträge bis zur Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters zu vereinnahmen. Vereinbart wurde, dass der Vertrag im Falle der rechtskräftigen Scheidung, Nichtigerklärung, Auflösung oder Aufhebung der Ehe auflösend bedingt ist. Mit Aufsandungserklärung wurde die Zustimmung der Einverleibung der Dienstbarkeit der Fruchtnießung im Grundbuch erklärt.

Zu den gegenständlichen Vereinbarungen zwischen Hr. Bw. und seiner Ehegattin ist grundsätzlich auszuführen, dass auch ein (bloßer) Fruchtnießer originäre Einkünfte und zwar auch bei Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenusses, wie im gegenständlichen Fall, erzielen kann. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. Dabei ist zu prüfen, ob der Fruchtnießer überhaupt Leistungen erbringt, Geschäftsabläufe gestaltet und Risiko auf sich nimmt. Unternehmerisch tätig, d.h. Unternehmerwagnis des Fruchtgenussberechtigten liegt allerdings immer nur dann vor, wenn der Fruchtnießer die Marktchancen durch eigene Leistungen und eigene Verantwortung wahrnehmen kann (z.B. bei Betriebsfortführung).

Wie aus dem Schriftsatz vom 17.2.2010 vorgelegten Baurechts- und Dienstbarkeitsvertrag vom 7.11.2004 sowie dem Nachtrag und Aufsandungsurkunde vom 8./14.4.2005 ersichtlich ist, ist Frau RM nicht in die Vertragsverhandlungen eingebunden gewesen. Es war ihr also nicht möglich die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen zu gestalten. Vielmehr wird mit den Vereinbarungen zwischen dem Liegenschaftseigentümer und Ertragsberechtigten und seiner Ehegattin eine bloße Vereinbarung über die Weitergabe des, mit Ausnahme der jährlichen Wertsicherung, über Jahrzehnte feststehenden Baurechts- und Bestandsentgelts getroffen. Eine eigenständige Teilnahme der Ehefrau am Wirtschaftsleben, das aber ausschlaggebend für die Zurechnung der o.a Einkunftsquelle wäre, ist somit nicht gegeben.

Dazu kommt, dass eine grundbürgerliche Durchführung des eingeräumten Fruchtgenussrechts nicht erfolgt ist und somit auch zivilrechtlich das Fruchtgenussrecht an den o.a. Liegenschaften nicht entstanden ist. Relevant ist auch, dass der Bau- sowie der Bestandszins für die Zeiträume 2006 und 2007 auf ein Konto des Hr. Bw. überwiesen wurden (siehe Kontoauszug vom 10.1.2008 zu Kontonr. 123 bei der Bank).

Auch fehlt im außerbetrieblichen Bereich der Vermögensverwaltung, wie im gegenständlichen Fall, beim unentgeltlich eingeräumten Fruchtgenuss (wie vorliegend) ein Risiko des Fruchtnießers. Eine Gefahr für den Fruchtnießer, Verluste zu erwirtschaften, besteht nicht (oder ist als gering einzustufen). Im Bereich der Vermögensverwaltung ist der unentgeltlich eingeräumte Fruchtgenuss daher nicht geeignet, die Verlagerung der Einkünftezurechnung

vom zivilrechtlichen Eigentümer auf den (die) Fruchtgenussberechtigten zu bewirken (Doralt, RdW 1998, Heft 8b, 519).

Wie bereits ausgeführt wurde, fließt der jährliche Bauzins wertgesichert auf die Dauer des Baurechtsvertrages von zumindest 50 Jahren (mit Option der Baurechtsnehmerin auf weitere 50 Jahre), detto der Bestandszins aus der Dienstbarkeitseinräumung auf die Dauer des aufrechten Bestandes der gegenständlichen Gondelbahnanlage. Eine für die Anerkennung der Übertragung der Einkunftsquelle erforderliche Dispositionsmöglichkeit oder eine Risikotragung der Fruchtgenussberechtigten, das ist die Gattin des Grundeigentümers, ist allerdings, wie ausgeführt, nicht zu erkennen. Frau RM wurden daher mit den Vereinbarungen vom 23.5.2007 und 2.10.2008 steuerrechtlich in wirtschaftlicher Betrachtung i.S.d. [§ 21 BAO](#) lediglich die Einkünfte des Hr. Bw. übertragen. Die Weitergabe der Bauzins- und Bestandszinszahlungen der Bergbahn GmbH laut Verträgen vom 23.5.2007 und 2.10.2008 ist somit als Einkommensverwendung i.S.d. [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) zu beurteilen. Die Einkunftsquelle hingegen ist nach wie vor Hr. Bw. als dem Liegenschaftseigentümer (und Baurechts- sowie Dienstbarkeitsvertragspartner) zuzurechnen."

Laut den im Veranlagungsakt des Finanzamtes erliegenden Unterlagen stellte Frau RM am 27.11.2007 der Bergbahn jeweils den Bestandszins und den Bauzins für die Jahre 2006 und 2007 in Rechnung (insgesamt € 58.388,26) und erfolgte der Zahlungseingang auf dem Bankkonto des Bw. am 10.1.2008.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, hob den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid des Bw. für 2008 gemäß § 299 BAO auf und erließ am 10. Mai 2010 einen neuen Erstbescheid, in dem die gegenständlichen Mieterträge dem Bw. als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet wurden. Allerdings wurde dem Bw. der Nettobetrag als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet (€ 51.543,88), weil die Betriebsprüfung von umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen ausgegangen ist. Die ursprünglich vorgeschriebene Umsatzsteuer in Höhe von € 6.844,38 wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 11.8.2010 mit Null festgesetzt.

Für das Jahr 2009 fand beim Bw. eine Nachschau statt, bei der das Finanzamt im Juni 2009 zugeflossene Mieterträge in Höhe von € 30.874,38 feststellte und diese wiederum dem Bw. als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zurechnete.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 erhobenen Berufungen wird eingewendet, dass nach dem Willen der Ehegatten die gesamte wirtschaftliche Einkunftsquelle in Bezug auf die Baurechts-, Dienstbarkeits- und Bestandsverträge auf die Fruchtgenussberechtigte übergeht.

Das Finanzamt nahm mittels Fragenvorhaltes noch Sachverhaltsermittlungen vor und legte die Berufungen sodann ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

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

Der Bw. ist zu 7/9tel Anteilen Miteigentümer einer Liegenschaft, die an die Bergbahn GmbH zum Betrieb eines Parkplatzes vermietet wird sowie ebenfalls mit 7/9tel Anteilen Miteigentümer einer angrenzenden Liegenschaft, an der zugunsten der Bergbahn GmbH ein Baurecht auf 50 Jahre eingeräumt wurde.

Die gegenständlichen Verträge wurden zwischen den Liegenschaftseigentümern und der Bergbahn GmbH am 7.11.2004 abgeschlossen. Der Bestandvertrag enthält folgende entscheidungsrelevante Vereinbarungen:

„Die Bestandnahme erfolgt ausschließlich für betriebliche Zwecke jeglicher Art, d.h. zur Verwendung als Parkplatz bzw. als Verkehrs- und Aufschließungsfläche im Zusammenhang mit der gegenständlichen Gondelbahnanlage (Pkt.III 1.). Sämtliche Erhaltungs- und Bewirtschaftungskosten für das Bestandsobjekt sind auf die Dauer des aufrechten Bestandes ausschließlich von der Bestandnehmerin zu tragen (Pkt.III 2.).

Das Bestandverhältnis beginnt am 1.12.2005 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Die Bestandgeber verzichten ausdrücklich und unwiderruflich auf die Aufkündigung des Bestandvertrages auf die Dauer des aufrechten Bestandes der Gondelbahnanlage oder einer allfälligen „Nachfolgeanlage“. Die Kündigung seitens der Bestandgeber kann somit frühestens per Einstellung des Betriebes der vorgenannten Gondelbahnanlage oder deren Nachfolgeanlage erfolgen (Pkt.IV).

Die Vertragsparteien vereinbaren einen jährlichen Bestandzins von € 25.822,50 zuzüglich einer allfälligen Umsatzsteuer. Die Verpflichtung zur Bezahlung des Bestandzinses beginnt mit Betriebsaufnahme der gegenständlichen Seilbahnanlage, wobei von den Vertragsparteien einvernehmlich vereinbart wird, dass seitens der Bestandgeber auf die Inanspruchnahme eines Bestandzinses für das Kalenderjahr 2005 zur Gänze verzichtet wird (Pkt.V 1.). Der Bestandzins ist von der Bestandnehmerin jährlich im Voraus bis spätestens zum 31.1. des jeweiligen Jahres bar und abzugsfrei auf ein von den Bestandgebern bekannt zu gebendes Konto kosten- und spesenfrei zur Überweisung zu bringen (Pkt.V 3.).

Für den Fall, dass die Bestandnehmerin weitere Flächen der Bestandgeber im Abschluss an das gegenständliche Bestandsobjekt benötigt, so verpflichten sich die Bestandgeber bereits jetzt, umgehend nach Aufforderung einen Bestandvertrag hinsichtlich der Erweiterungsfläche mit den selben Bedingungen abzuschließen bzw. mittels eines Nachtrages in diesen Bestandvertrag einzubeziehen. Somit gilt für diese allfälligen Erweiterungsflächen ein Bestandzins entsprechend der vorstehenden vertraglichen Grundlagen (€ 0,50/m²) als ausdrücklich vereinbart. Die Vertragsparteien vereinbaren ausdrücklich, dass diese Verpflichtung zum Abschluss eines weiteren Bestandvertrages bzw. Einbeziehung mittels eines Nachtrages in diesen Bestandvertrag auch mit Wirkung für die Rechtsnachfolger der Bestandgeber abgeschlossen wird (Pkt.V 5.)"

Pkt.VI des Vertrages regelt die Möglichkeiten einer vorzeitigen Vertragsauflösung. Demnach haben die Bestandgeber das Recht, den Vertrag mit sofortiger Wirkung aufzulösen bei 12monatigem Zahlungsverzug, bei Verletzung gegen behördliche Auflagen durch die Bestandnehmerin, bei gröblichen Vertragsverletzungen sowie bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Bestandnehmerin. Gemäß Pkt.XIII gehen sämtliche Rechte und Pflichten dieses Vertrages sowohl auf die Gesamtrechtsnachfolger als auch auf die Einzelrechtsnachfolger der jeweiligen Vertragsteile über. Die Bestandgeber verpflichten sich insbesondere, alle Pflichten aus diesem Bestandvertrag, insbesondere im Zusammenhang mit der eingeräumten Option zur Erweiterung des Bestandobjektes um weitere Flächen von den Bestandgebern im Anschluss an das gegenständliche Bestandsobjekt an Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolger, somit ausdrücklich auch an Vermächtnisnehmer zu überbinden, insbesondere auch die Verpflichtung des jeweiligen Einzelrechtsnachfolgers, diese Rechtsnachfolgevereinbarung seinem jeweiligen Rechtsnachfolger zu überbinden.

Der Baurechts- und Dienstbarkeitsvertrag enthält folgende entscheidungsrelevante Vereinbarungen:

A/ Baurechtsvertrag:

Die Liegenschaftseigentümer bestellen zugunsten der Bergbahn GmbH an einem an den Parkplatz angrenzenden Grundstück im Ausmaß von 3.150m² ein Baurecht für den Zeitraum von 50 Jahren, beginnend mit 1.12.2004, und „räumen jedoch der Baurechtsnehmerin die Option ein, den gegenständlichen Baurechtsvertrag auf die Dauer von längstens weiteren 50 Jahren entsprechend den Bestimmungen dieses Vertrages zu verlängern. Diese Verpflichtung seitens der Baurechtsgeber wird ausdrücklich auch mit Wirkung für die jeweiligen Rechtsnachfolger im Eigentum des vertragsgegenständlichen Grundstückes vereinbart (Pkt.II). Der Baurechtsvertrag kann nur aufgelöst werden, wenn die Baurechtsnehmerin mit den vereinbarten Bauzinszahlungen zumindest zwei aufeinander folgende Jahre in Verzug

ist... oder über das Vermögen der Baurechtsnehmerin ein Insolvenzverfahren eröffnet wird bzw. die Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels Vermögens abgewiesen wird (Pkt.III 1). Das Baurecht erlischt mit dem Zeitablauf entsprechend Pkt.II 1. Absatz dieses Vertrages, sofern seitens der Baurechtsnehmerin oder deren Rechtsnachfolger(in) die Option zur Verlängerung auf weitere 50 Jahre nicht angenommen wird (Pkt.III 2). Die Baurechtsgeber räumen der Baurechtsnehmerin hinsichtlich des vertragsgegenständlichen Grundstückes das Vorkaufsrecht ein.

B/ Dienstbarkeitsvertrag:

Die Grundeigentümer räumen für sich und ihre Rechtsnachfolger der Gesellschaft das Dienstbarkeitsrecht ein, auf den gegenständlichen Grundstücken eine Gondelbahn jeglicher Art, diese Grundstücke insbesondere mit der Gondelbahnanlage zu überspannen bzw. zu überfahren, die erforderlichen Liftstützen zu errichten, und somit diese Gondelbahnanlage insgesamt zu errichten, zu erhalten... und zu betreiben (Pkt.IX).

Die Dienstbarkeiten werden der Gesellschaft auf die Dauer des aufrechten Bestandes der gegenständlichen Gondelbahnanlage eingeräumt. Eine ordentliche Kündigung der Dienstbarkeitsvereinbarungen seitens der Grundeigentümer wird auf die Dauer des aufrechten Bestandes der gegenständlichen Gondelbahnanlage ausdrücklich ausgeschlossen. Die Gesellschaft ist hingegen zur ordentlichen Kündigung der Dienstbarkeitsvereinbarungen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten zum 30.11. eines jeden Jahres berechtigt (Pkt.XI).

C/ Gemeinsame Bestimmungen

Der jährliche Bauzins beträgt € 3,46/m², womit sich für die baurechtsgegenständliche Teilfläche im Ausmaß von 3.150 m² ein jährlicher Bauzins von € 10.899 errechnet. Für die eingeräumte Dienstbarkeit wird seitens der Liegenschaftseigentümer ausdrücklich kein gesondertes Entgelt beansprucht. Für den Fall, dass die Baurechtsnehmerin weitere Flächen im Bereich des gegenständlichen baurechtsgegenständlichen Grundstückes von den Baurechtsgebern benötigt, so verpflichten sich die Baurechtsgeber bereits jetzt, umgehend nach Aufforderung einen Baurechtsvertrag hinsichtlich der Erweiterungsfläche mit den selben Bedingungen abzuschließen bzw. mittels eines Nachtrages in diesen Baurechtsvertrag einzubeziehen. Somit gilt für diese allfälligen Erweiterungsflächen ein Bauzins entsprechend der vorstehenden vertraglichen Grundlagen als ausdrücklich vereinbart. Diese Verpflichtung...wird auch mit Wirkung für die Rechtsnachfolger der Baurechtsgeber abgeschlossen.

Die Verpflichtung zur Bezahlung eines Bauzinses beginnt mit Betriebsaufnahme der gegenständlichen Seilbahnanlage, wobei von den Vertragsparteien einvernehmlich vereinbart

wird, dass seitens der Baurechtsgeber auf einen Bausatz für das Jahr 2005 verzichtet wird (Pkt.XVI 1). Das Entgelt ist für das jeweilige Betriebsjahr im Voraus jeweils bis spätestens 31.1. eines jeden Jahres bar und abzugsfrei auf ein von den Baurechtsgebern bekannt zu gebendes Konto zur Überweisung zu bringen. Für den Fall des Zahlungsverzuges werden Verzugszinsen in Höhe von 4% über dem dreimonatigen EURIBOR vereinbart (Pkt.XVI 3).

Sämtliche Rechte und Pflichten dieses Vertrages gehen sowohl auf die Gesamtnachfolger als auch auf die Einzelrechtsnachfolger der jeweiligen Vertragsteile über... (Pkt.XXI)."

Der Bw. traf am 23. Mai 2007 mit seiner Ehefrau RM folgende Vereinbarung, die mittels Notariatsakt schriftlich dokumentiert wurde:

„Herr Bw., geboren am..., räumt hiermit seiner Ehegattin, Frau RM, geboren am... – **befristet bis einschließlich 31.8.2008** – das Fruchtgenussrecht an den je 7/9tel Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft EZ xxy Grundbuch XY sowie an der Liegenschaft EZ xx Grundbuch XY, eingeschränkt auf sämtliche mit der Bergbahn GmbH bestehende Baurechts-, Dienstbarkeit- sowie Bestandsverträge, in welcher Form beziehungsweise welcher Art auch immer, ein und ist die Berechtigte auf die Dauer der Laufzeit dieser Vereinbarung befugt, sämtliche seitens der Bergbahn GmbH zufließenden Servituts- und Pachterträge zu vereinnahmen und wird somit Frau RM bezüglich dieser Servituts- und/oder Bestanderträge die Dienstbarkeit der Fruchtnießung – **ausdrücklich befristet bis einschließlich 31.8.2008** – eingeräumt. Frau RM nimmt die hiemit eingeräumten Rechte ausdrücklich an.“

Die Vereinbarung enthält auch eine Aufsandungserklärung, die gegenständliche Dienstbarkeit wurde aber nicht im Grundbuch eingetragen.

Mit Notariatsakt vom 2.10.2008 traf der Bw. mit seiner Ehefrau eine Schenkungsvereinbarung mit folgendem Inhalt:

„Herr Bw., geboren am räumt hiermit im Schenkungswege seiner Ehegattin, Frau RM, geboren am – **ausdrücklich befristet bis zur Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters der Berechtigten** – das Fruchtgenussrecht an den je 7/9tel Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft EZ xxy Grundbuch XY sowie an der Liegenschaft EZ xx Grundbuch XY, eingeschränkt auf sämtliche mit der Bergbahn GmbH bestehende Baurechts-, Dienstbarkeits- sowie Bestandsverträge, in welcher Form bzw. welcher Art auch immer, ein und ist die Berechtigte auf die Dauer der Laufzeit dieser Vereinbarung befugt, sämtliche seitens der Bergbahn GmbH zufließenden Servituts- und Pachterträge zu vereinnahmen und wird somit Frau RM bezüglich dieser Servituts- und/oder Bestanderträge die Dienstbarkeit der Fruchtnießung – **ausdrücklich befristet bis zur Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters der Berechtigten** – eingeräumt.

Die Einräumung dieses Fruchtgenussrechts erfolgt ausdrücklich im Schenkungswege und ist seitens der Geschenknehmerin keinerlei Gegenleistung zu erbringen.

Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die Rechtskraft des gegenständlichen Vertrages für den Fall der rechtskräftigen Scheidung, Nichtigerklärung, Auflösung oder Aufhebung, aus welchem Grund auch immer, der derzeit aufrechten Ehe zwischen den Vertragsparteien...und ausdrücklich auch für den Fall der Aufhebung der Lebensgemeinschaft zwischen den Vertragsparteien ohne rechtskräftige Scheidung, Nichtigerklärung, Auflösung oder Aufhebung dieser Ehe, auflösend bedingt ist. In den zuvor genannten Fällen endet diese Dienstbarkeit der Fruchtnießung in Ansehung der gegenständlichen Liegenschaftsanteile."

Auch diese Vereinbarung enthält eine Aufsandungserklärung, eine Eintragung des Fruchtgenussrechtes im Grundbuch erfolgte jedoch nicht.

Mit Datum 27.11.2007 legte Frau RM vier Rechnungen an die Bergbahn GmbH, jeweils eine für den Bauzins und den Bestandzins für den Zeitraum 2006 und 2007. Der in Rechnung gestellte Betrag in Höhe von € 58.388,26 wurde am 10.1.2008 in Einem auf das Konto des Bw. bei der Bank überwiesen. Für dieses Konto sind sowohl der Bw. als auch seine Ehefrau jeweils einzeln zeichnungsberechtigt. Der Betrag wurde am 14.1.2008 von Frau RM bar behoben.

Die Ehefrau des Bw. nahm die zugeflossenen Beträge als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in ihre Einkommensteuererklärung für 2008 auf. Ebenso erklärte sie entsprechende Einkünfte für das Jahr 2009. Das Finanzamt rechnete diese Einkünfte jedoch nach einer durchgeführten Außenprüfung bzw. Nachschau aus den oben dargestellten Gründen dem Bw. zu.

Befragt durch das Finanzamt, welche Aufwendungen in Zusammenhang mit den Einnahmen aus den gegenständlichen Verträgen anfallen und von wem sie getragen werden und welche Dispositionen der Ehefrau des Bw. in Hinblick auf Vertragsänderungen geplant sind, gab der Bw. bekannt, dass die Aufwendungen im wesentlichen die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe und die Verwaltungskosten betreffen. Diese Aufwendungen werden von der Fruchtgenussberechtigten getragen, fallen aber erst ab 2010 an, weil der entsprechende Einheitswertbescheid erst im Jahr 2010 ergangen ist. Änderungen bzw. Ergänzungen des Baurechts- und Dienstbarkeitsvertrages sind in der Zukunft sehr wahrscheinlich, weil es seitens des Betreibers Pläne für die Errichtung einer Talabfahrt und einer Rodelbahn gibt. Das gesetzliche Pensionsalter der Frau RM wurde mit sechzig Jahren angegeben, das ist also im Jahr 2022.

2) Rechtliche Würdigung:

Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs 2 und 3 EStG 1988](#) sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder 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 (zB auch vermieten), ist verpflichtet, diese nach den Regeln ordentlicher Wirtschaftsführung gemäß § 513 ABGB zu erhalten und kann sich mit der Servitutenklage schützen. Nach § 511 ABGB steht ihm der volle Ertrag einschließlich Zubehör und Zuwachs zu. Die Auslagen hat er bis zur Höhe der Erträge zu übernehmen (Jakom/Laudacher, EStG, 2011, § 2 TZ 43).

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

Dem Berechtigten kann die Einkunftsquelle nur dann zugerechnet werden, wenn ihm nach der zivilrechtlichen Regelung der Nettoertrag verbleibt (Nettofruchtgenuss), nicht im Fall von Bruttoeinnahmen (Jakom/Laudacher, aaO, § 2 TZ 45). Eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussbesteller findet statt, wenn in der Fruchtgenusseinräumung eine Einkommens-

verwendung oder Überlassung eigener Einkünfte zu sehen ist. Dies wird regelmäßig beim Bruttofruchtgenuss angenommen.

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

In der Lehre wird teilweise die Meinung vertreten, dass im Rahmen der Vermögensverwaltung die Gestaltungsmöglichkeiten des Fruchtnießers zum Teil so gering sind, dass regelmäßig keine für eine Einkünftezurechnung erforderliche Teilnahme am Wirtschaftsleben darstellbar ist. Trägt der Fruchtnießer auch kein (Verlust-) Risiko, wie dies auf den unentgeltlichen Fruchtgenuss zutrifft, dann sind die Einkünfte jedenfalls nicht ihm, sondern dem Eigentümer (Fruchtgenussbesteller) zuzurechnen, der die eigentliche Leistung erbringt und auch das Risiko trägt (Doralt, RdW 1998, 519 und FS Kruse, 395). In diesem Sinne äußert sich auch Tanzer, der die Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtnießer jedenfalls solange ausschließt, als der Fruchtnießer bloß in die bestehenden Rechtsverhältnisse eintritt und daher noch nicht in der Lage ist, selbst über die Einkunftsquelle zu verfügen (Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 30 ff). Doralt bezeichnet den außerbetrieblichen unentgeltlichen Fruchtgenuss als Steuersparmodell und kommt zum Ergebnis, dass unentgeltliche Fruchtgenusskonstruktionen im Bereich der Vermögensverwaltung keine steuerliche Relevanz haben, sondern einem im Gesetz nicht vorgesehenen Steuersplitting zwischen nahen Angehörigen dienen (RdW 1998, 519).

Im vorliegenden Fall ist also zu prüfen, ob der Bw. seiner Ehefrau eine Einkunftsquelle übertragen hat oder ob in der gegenständlichen Konstruktion lediglich die Übertragung von Einkünften zu sehen ist.

In Bezug auf das Fruchtgenussrecht gibt es keinen Typenzwang, daher ist die tatsächliche Ausgestaltung des Fruchtgenussrechts frei disponierbar, sofern dies nicht gegen zwingende gesetzliche Vorschriften oder gegen das Wesen des Fruchtgenusses verstößt (Wolf, ÖStZ 2002/39). Mittels der zwischen den Ehegatten mit Notariatsakt getroffenen Vereinbarungen räumte der Bw. seiner Ehefrau nicht das Fruchtgenussrecht an den betreffenden Liegenschaften ein, sondern ein Fruchtgenussrecht an den bestehenden Baurechts-, Dienstbarkeits- sowie Bestandverträgen mit der Bergbahn GmbH. Das bedeutet, die Ehefrau hat nicht das volle Nutzungsrecht an den Liegenschaften und kann daher über die Liegenschaften selbst in keiner Weise disponieren. Ihr Fruchtgenuss beschränkt sich auf die bestehenden Verträge. Es ist also zu prüfen, inwieweit der Ehefrau eine

Gestaltungsmöglichkeit in Hinblick auf die Verträge zukommt, ob sie auf die Einkünfte erzielung aus einer gesicherten Position heraus Einfluss nehmen kann und ob sie wirtschaftliches Risiko trägt.

Da der Fruchtgenuss unentgeltlich eingeräumt wurde, trifft die Berechtigte jedenfalls kein Verlustrisiko. Die Vereinbarungen enthalten keine Regelung darüber, wer die mit den Einkünften verbundenen Ausgaben zu tragen hat. Laut Darstellung des Bw. soll zwar die Ehefrau die Aufwendungen tragen, die mit Grundsteuer, Bodenwertabgabe und nicht näher bezeichneten Verwaltungskosten benannt wurden. Tatsächlich sind in den Streitjahren aber keinerlei Ausgaben angefallen, sodass die Ehefrau die gesamten Erträge vereinnahmen konnte, was wirtschaftlich gesehen einem Bruttofruchtgenuss gleichkommt.

Hinsichtlich der Gestaltungsmöglichkeiten der Ehefrau verwies der Bw. darauf, dass Änderungen und Ergänzungen der bestehenden Verträge wahrscheinlich seien, weil neue Schiabfahrten bzw. eine Rodelbahn geplant seien. Fest steht, dass die gegenständlichen Verträge mit der Bergbahn GmbH ausschließlich von den beiden Liegenschaftseigentümern abgeschlossen wurden. Es ist in keiner Weise erkennbar, dass die Ehefrau des Bw. auf die Vertragsgestaltung Einfluss genommen hat und wurde dies vom Bw. auch gar nicht behauptet. Eine Durchsicht der Verträge ergibt, dass die Vertragsparteien sehr langfristige Vereinbarungen getroffen haben und bereits Regelungen für eventuelle zukünftige Entwicklungen vorliegen, die die Bestand- bzw. Baurechtsgeber und deren Rechtsnachfolger binden. So verzichten die Bestandgeber auf eine Kündigung des Bestandvertrages auf die Dauer des Betriebes einer Seilbahnanlage. Weiters verpflichten sie sich, hinsichtlich gewünschter Erweiterungsflächen einen weiteren Bestandvertrag mit den selben Bedingungen abzuschließen. Für diesen zusätzlichen Vertrag gilt ein Bestandzins von € 0,50/m² bereits als vereinbart. Das Baurecht wurde auf 50 Jahre eingeräumt, die Baurechtsnehmerin hat die unkündbare Option einer Verlängerung auf weitere 50 Jahre. Eine vorzeitige Kündigung des Baurechtsvertrages und des Bestandsvertrages ist nur ganz eingeschränkt möglich, im wesentlichen bei längerem Zahlungsverzug bzw. bei Zahlungsunfähigkeit. Eine Kündigung der Dienstbarkeitsvereinbarung seitens der Grundeigentümer ist auf die Dauer des Bestandes einer Seilbahnanlage ausdrücklich ausgeschlossen. Ein jährlicher Bauzins wurde vereinbart, ebenso die Verpflichtung der Baurechtsgeber, hinsichtlich einer Erweiterungsfläche einen zusätzlichen Baurechtsvertrag mit den selben Bedingungen abzuschließen. Auch dafür gilt ein Bauzins entsprechend der vorstehenden vertraglichen Grundlagen bereits als ausdrücklich vereinbart. Alle Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen gehen ausdrücklich auf die Rechtsnachfolger über.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat die Ehefrau des Bw. aufgrund dieser Vertragsgestaltung praktisch keine Möglichkeit einer Einflussnahme auf die Einkünftezielung, und zwar auch nicht in Bezug auf zukünftige Änderungen oder Ergänzungen. Die Bergbahn GmbH hat bereits jetzt das Recht, weitere Bestand- und Baurechtsverträge hinsichtlich von ihr benötigter Flächen zu schon festgelegten Konditionen abzuschließen. Die Ehefrau kann auch die bestehenden Verträge weder ändern noch kündigen. Sie hat keine Möglichkeit, Leistungen zu verweigern bzw. den Leistungsumfang in irgendeiner Art zu verändern. Von einer Teilnahme der Ehefrau am Wirtschaftsleben kann bei diesen faktischen Gegebenheiten nicht gesprochen werden.

Weiters muss der unternehmerisch tätige Fruchtgenussberechtigte sein Nutzungsrecht aus einer abgesicherten Position heraus wahrnehmen können, das bedeutet also auch, über einen längeren Zeitraum (siehe Stoll, Rentenbesteuerung, Tz 1253). Der Ehefrau des Bw. kommt eine derart ausreichend abgesicherte Position nicht zu. Die erste Vereinbarung zwischen den Ehegatten wurde ausdrücklich befristet bis zum 31.8.2008 abgeschlossen, das heißt also, über einen Zeitraum von lediglich 15 Monaten, die zweite (Schenkungs)Vereinbarung befristet bis zur Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters der Ehefrau. Dies betrifft zwar einen Zeitraum von mehr als 10 Jahren, allerdings enthält die Vereinbarung eine auflösende Bedingung: Im Falle einer Scheidung, aber auch nur für den Fall der Aufhebung der Lebensgemeinschaft zwischen den Vertragsparteien endet die Dienstbarkeit der Fruchtnießung. Da dieser Fall jederzeit eintreten könnte und im übrigen auch vom Bw. alleine jederzeit herbeigeführt werden könnte (Aufhebung der Lebensgemeinschaft), kommt der Ehefrau keine rechtlich gesicherte Position über einen längeren Zeitraum zu. Darüber hinaus wurde die Schenkungsvereinbarung erst mit Notariatsakt vom 2.10.2008 abgeschlossen. Da Rechtsgeschäfte für den Bereich des Steuerrechts keine Rückwirkung entfalten können, ist die Schenkungsvereinbarung für die im Jänner 2008 zugeflossenen Einkünfte ohnehin unbeachtlich.

Aus der ganzen Vertragsgestaltung ist abzuleiten, dass der Bw. seiner Ehefrau lediglich Einkünfte überlassen hat und nicht eine Einkunftsquelle. Die schriftlichen Vereinbarungen sprechen zwar vorerst von einem Fruchtgenussrecht an den je 7/9tel Miteigentumsanteilen an den Liegenschaften, eingeschränkt auf die gegenständlichen Verträge. Dies bedeutet aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes als eine Überlassung der Einkünfte. An späterer Stelle sprechen auch die beiden Vereinbarungen davon, dass Frau RM bezüglich der **Servituts- und/oder Bestanderträge** die Dienstbarkeit der Fruchtnießung eingeräumt wird. Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates bezeichnet dies genau das Gewünschte. Es wird damit klar zum Ausdruck gebracht, dass nicht die Nutzung einer Einkunftsquelle, sondern nur die Einkünfte selbst

zugewendet werden sollten. Dabei handelt es sich aber um eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung, die keine Zurechnungsänderung der Einkünfte zur Folge hat (UFS 25.3.2008, RV/0043-F/07; siehe auch Hofstätter/Reichel, EStG, § 2 TZ 7). Auch die Tatsache, dass die Vereinbarung nur während aufrechter Lebensgemeinschaft Gültigkeit haben soll, spricht dafür, dass die Intention dahin ging, Einkünfte des Bw. steuerschonend innerhalb der Familie zu splitten.

Da bereits aus den dargelegten Gründen den Berufungen kein Erfolg beschieden ist, erweist es sich als entbehrlich, die Frage der Fremdüblichkeit der gegenständlichen Vereinbarungen näher zu beleuchten.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden. Der Einkommensteuerbescheid für 2008 war abzuändern und dem Bw. der Betrag von € 58.388,26 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, weil die ursprünglich vorgeschriebene Umsatzsteuer in Höhe von € 6.844,38 wieder refundiert wurde und daher nicht zu Werbungskosten führt. Die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung betragen daher im Jahr 2008 insgesamt € 48.354,92.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 29. Juli 2011