



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Prok. Bernd Feldkircher und Mag. Michael Kühne über die Berufung des Adr, vertreten durch Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungs GmbH, 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, vom 29. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 29. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 nach der am 10. Oktober 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt bezog Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objekts Adr1, wie in den vorangegangenen Jahren in die Steuerbemessungsgrundlage des Berufungswerbers ein. Diese wurden wie folgt ermittelt:

| | |
|---|-------------------|
| Mieteinnahmen | 6.600,00 € |
| Afa | -2.060,73 € |
| Steuerberatungskosten | -680,00 € |
| Sonstige Werbungskosten | -84,00 € |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung | 3.775,27 € |

| | |
|----------------------------|--|
| (Überschuss der Einnahmen) | |
|----------------------------|--|

Dagegen wandte er sich mit **Berufung** und führte aus: Er habe mit mündlichem Vertrag seiner Gattin das Fruchtgenussrecht an der in seinem Eigentum stehenden Wohnung eingeräumt. Nach außen sei diese Vereinbarung schriftlich dokumentiert und zur Vergebührung angezeigt worden. Dem Mieter der Wohnung sei mitgeteilt worden, dass die Gattin als Fruchtgenussberechtigte künftig die wirtschaftlichen und rechtlichen Folgen des Vertrages übernehmen werde. Die Abwicklung der Mietzahlungsflüsse gehe über das Konto der Fruchtnießerin.

Das Fruchtgenussentgelt setze sich zusammen aus Abschreibungen inklusive Instandsetzungen und Instandhaltungen, Zinsen und Finanzierungsaufwendungen, öffentlichen Abgaben und Versicherungen plus 50,00 €.

Der Berufungswerber als Fruchtgenussbesteller werde mit dem Fruchtgenussentgelt positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen können. Es liege keine Liebhaberei vor.

Der Fruchtgenussrechtsvertrag sei mit fünf Jahren bemessen worden. So habe die Fruchtnießerin die Möglichkeit, auch eigene Mietverträge auszuhandeln, deren übliche Dauer drei Jahre betrage. Wesentlicher Grund für die Einräumung des Fruchtgenusses sei die Verschaffung eines Zusatzeinkommens für die Ehegattin gewesen, die nur über unbedeutende unselbständige Einkünfte verfüge.

Der Berufungswerber beantragte, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Fruchtgenussentgelt) hinsichtlich des Objekts Adr1, erklärungsgemäß mit minus 243,23 € in Ansatz zu bringen. Berechnungsgrundlage hierzu:

| | |
|--------------------------------------|------------------|
| Fruchtgenussentgelt | 1.817,50 € |
| Afa | -2.060,73 € |
| Überschuss der Werbungskosten | -243,23 € |

Das Finanzamt erließ eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** und führte aus, Einkünfte seien jenem zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Für die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt wirtschaftlich über die Einkunftsquelle verfüge, also über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen könne. Der Berufungswerber sei Eigentümer der Liegenschaft Adr1. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum sei dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven und negativen Befugnisse des Eigentums geltend machen könne.

Für die steuerrechtliche Anerkennung einer Fruchtgenussvereinbarung sei es erforderlich, den Fruchtgenuss über eine Zeitdauer von zumindest 10 Jahren in abgesicherter Position innezuhaben. Die Ausführungen des Berufungswerbers, wonach eine 5-jährige Fruchtgenusseinräumung ausreichend sei, um Marktchancen zu nützen, erachte das Finanzamt aufgrund der zu kurzen Dauer als nicht zutreffend. Das entsprechende Vertragsverhältnis werde daher nicht anerkannt. Es werde im Übrigen nicht den Kriterien gerecht, die hinsichtlich Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt worden seien, da zumindest die Höhe des Entgelts für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes nicht fremdüblich sei. Soweit als Grund für die Vereinbarung die Verschaffung eines Zusatzeinkommens an die Gattin erwähnt worden sei, handle es sich um privatrechtliche, steuerlich unbeachtliche Überlegungen. Die Zurechnung der Einkünfte habe daher weiterhin beim Berufungswerber zu erfolgen.

Der Berufungswerber brachte einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Die Zeitdauer der Fruchtgenusseinräumung werde als ausreichend angesehen, wenn man den konkreten Gegenstand des Fruchtgenussrechtsvertrages beachte. Eine unmittelbar anschließende Verlängerung um weitere fünf Jahre sei möglich und wahrscheinlich. Es sei nicht von Anfang an eine längere Vertragsdauer vereinbart worden, weil die zu erwartenden Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten sowie damit zusammenhängende Finanzierungskosten in diesem Fall höher gewesen wären und insoweit die Bemessungsgrundlage für die Vergebühung beeinflusst hätten.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates richtete ein Ergänzungsersuchen mit nachstehendem Inhalt an den Berufungswerber:

"Gemäß Ihrem Vorbringen haben Sie Ihrer Gattin D mit Wirkung ab 1.1.2010 für fünf Jahre das Fruchtgenussrecht an der in Ihrem Eigentum stehenden Wohnung in Adr1, eingeräumt.

- Bitte legen Sie Kontoauszüge vor, aus denen die Mieteingänge für das Streitjahr 2010 auf ein Konto Ihrer Gattin ersichtlich sind,*
- Welche öffentlichen Abgaben, Versicherungen und andere die Wohnung betreffenden Zahlungen/Gebühren – soweit es sich nicht um vom Mieter zu tragende Betriebskosten handelt – wurden im Streitjahr entrichtet? Bitte reichen Sie entsprechende **Vorschreibungen und Zahlungsnachweise** ein,*
- Sie werden überdies gebeten, die Steuerberaterrechnungen und korrespondierenden Zahlungsnachweise vorzulegen, Um was für Kosten handelt es sich bei den laut*

Erklärungen als "übrige Werbungskosten" geltend gemachten 84,00 € (2011: 280,80 €)? Reichen Sie zur Dokumentation entsprechende Nachweise ein".

Es langte nachstehendes Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters ein:

"Im Auftrag und mit Vollmacht des Berufungswerbers werden in Beantwortung Ihres Ergänzungsersuchens folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kontendaten DP zu Konto ABC für das Jahr 2010, aus denen hervorgeht, dass ab Jänner 2010 Mietzahlungen auf ihrem Konto eingegangen sind, der Mieter daher orientiert war, wer nun der Vermieter und Empfangsberechtigte für Mietzahlungen gewesen ist.*
- Die öffentlichen Abgaben wie Müll, Wasser/Kanal o.ä. wurden über die Hausgemeinschaft abgerechnet. Lt. Punkt 11f. des Mietvertrages war der Mieter verpflichtet, eine Pauschalsumme von EUR 206,-- auf ein Konto der Hausverwaltung (WOGÉ) einzuzahlen. Diese Verpflichtung hat der Mieter eingehalten. Andere Abgaben wurden in der Überschussrechnung nicht geltend gemacht, dem Steuerberater nicht bekannt gegeben.*
- Die Steuerberaterrechnungen werden in Zweitschrift vorgelegt. Auch der Zahlungsbeleg über EUR 680,-- (es wurde ein Nachlass mit dem Steuerberater vereinbart) liegt in Kopie bei.*
- Die Kosten mit der Kategorie "übrige Werbungskosten" betreffen pauschal geltend gemachte Fahrtkosten für insgesamt 6 Fahrten iZm der Fruchtgenussrechtsausübung der DP. D.h. diese Kosten wurden nicht beim Berufungswerber in Ansatz gebracht. Ein Detail liegt bei.*
- Beim Betrag von EUR 280,80 im Jahr 2011 handelt es sich um die Zahlung der Mietvertragsgebühr am 19.05.2011 (hier liegt eine Kopie des Zahlungsbeleges bei)".*

Gleichzeitig mit dem Schreiben wurden 8 Seiten Kontoauszüge eines Kontos bei der XY, lautend auf DP eingereicht. Gelb unterstrichen sind darin die wiederkehrend aufscheinenden Positionen FrA, "Miete", in Höhe von 550,00 € (01/10 bis 06/10), dann "Miete und Betriebskosten", in Höhe von 766,94 € (07/10 bis 12/10). Orangefarben unterstrichen sind die ab 04/10 aufscheinenden Beträge "Fruchtgenuss PO", beginnend mit April in einer Höhe von 277,50 €, sonst allmonatlich 192,50 €.

Weiters wurden vorgelegt zwei an OP, den Berufungswerber, adressierte Honorarnoten des steuerlichen Vertreters, ein Kasseneingangsbeleg der Steuerberatungskanzlei über den von

OP geschuldeten Betrag von 680,00 €, ein Eigenbeleg, lautend auf DP, der als Werbungskosten 4 Fahrten H-F und zwei "Fahrten Steuerberater" à 2 km, verzeichnet, schließlich ein Auszug aus dem "Journal Auftragsdaten" der XY, aus dem sich ersehen lässt, dass die Auftraggeber OP und DP eine Mietvertragsgebühr an das Finanzamt überwiesen haben. Die Überweisung erfolgte von dem Konto DEF aus.

In der am 10. Oktober 2013 abgehaltenen **mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat** wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter ergänzte, es treffe nicht zu, dass Lehre und Rechtsprechung bindend eine vereinbarte Zeitdauer von mindestens 10 Jahren verlangten, vielmehr sei eine Fruchtgenusseinräumung in dieser Mindestdauer unzweifelhaft. Im Hinblick auf eine mögliche Gebührenabschaffung habe man seinerzeit die kürzere Dauer von 5 Jahren gewählt. Inzwischen sei der Gattin des Berufungswerbers mit schriftlicher Vereinbarung vom 14.11.2011 die Option eingeräumt worden, die Fruchtgenussvereinbarung um weitere 5 Jahre bis 31.12.2019 zu verlängern. Das dem Unabhängigen Finanzsenat in Kopie übergebene Schriftstück verweist im Übrigen auf den Inhalt der ursprünglichen Vereinbarung, die u. a. vorsieht, dass eine Kündigung aus wichtigem Grund von beiden Vertragspartnerseiten auch vor Ablauf der vereinbarten Dauer möglich sei.

Der Berufungswerber gab an, alle die vermietete Wohnung angehenden Belange würden von seiner Frau wahrgenommen. Ihn persönlich habe die Wohnung nie interessiert. Er habe sie im Wege eines Schenkungs- und Übergabevertrages im Jahr 2000 lastenfrei von seiner Mutter erworben, die den Fruchtgenuss an der Wohnung behalten und auch teils selbst darin gewohnt habe. Nachdem die Mutter zum Pflegefall geworden sei, habe das Sozialamt eine Vermietung der Wohnung angeordnet und – im Wege eines Fruchtgenusses - die Erträge lukriert. 2008 sei die Mutter verstorben.

Vorerst habe er persönlich die Wohnung weitervermietet. Ab 2010 sei seine Gattin Fruchtnießerin geworden und als Vermieterin aufgetreten.

Auf Frage, um welche Beträge - außer dem Fruchtgenussentgelt - es sich bei den von seiner Gattin monatlich in unregelmäßiger Höhe auf sein Konto (= DEF) überwiesenen handle, antwortete er, da habe er keine Ahnung, das wisse er nicht. Fragen der Kostenteilung oder – tragung betreffend Haushalt und Kinder habe er mit seiner Gattin nie erörtert. Auf dem Konto DEF, sei seine Gattin zeichnungsberechtigt.

Abschließend wies der steuerliche Vertreter auf das Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die Vereinbarung mit der Ehegatten hin: Das Desinteresse des Berufungswerbers an einer vermögensverwaltenden Tätigkeit und die Bereitschaft der Gattin dazu; die Möglichkeit, der

Gattin ein zusätzliches eigenes Einkommen zu verschaffen; die aufgrund der Vorgeschichte mit der Mutter bereits bestehende Vertrautheit mit dem Fruchtgenuss.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkünfte iS 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- und Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also über die Möglichkeit verfügt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. UFS 3.8.2011, RV/0602-S/09 mit Hinweis auf *Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2, TZ 142*, sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur).

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 2013, § 2 Rz 43*).

Die Eintragung im Grundbuch ist nicht Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Fruchtgenussvereinbarung. Es kann nämlich der Umstand, dass der Wille der Vertragsparteien nicht auf eine Verbücherung gerichtet gewesen ist und nur ein dem Fruchtgenuss ähnliches, obligatorisches Recht begründet wird, nicht zu dem Schluss veranlassen, einem solchen Recht komme keine wirtschaftliche Bedeutung zu. Aufgrund der im Einkommensteuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise genügt allerdings die bloß rechtliche Begründung der Fruchtnießung nicht. Vielmehr müssen die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (vgl. UFS 19.3.2013, RV/0397-F/12, mit weiteren Rechtsprechungshinweisen).

Der Fruchtnießer kann originäre Einkünfte nach § 2 EStG 1988 beziehen, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung einer Einkunftsquelle anzusehen ist. Entscheidend ist die Dispositionsmöglichkeit des Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich der Erbringung der Leistung: Er muss am Wirtschaftsleben teilnehmen, die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses tragen (zB Abgaben, Zinsen, Erhaltungsaufwendungen).

Fruchtziehung und Verwaltungstätigkeit müssen zur Gänze in der Hand des Fruchtnießers liegen. Die Bestellung des Fruchtgenusses sollte für eine gewisse Zeit erfolgen. Die herrschende Praxis hat bisher für einen Zuwendungsfruchtgenuss eine Dauer von 10 Jahren als ausreichend erachtet. Dem Berechtigten ist die Einkunftsquelle nur zuzurechnen, wenn ihm nach der zivilrechtlichen Regelung der Nettoertrag, dh Einnahmen abzüglich Aufwendungen, verbleibt, nicht im Fall von Bruttoeinnahmen (vgl. *Jakom/Laudacher*, a.a.O., § 2 Rz 45).

Eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussbesteller findet statt, wenn in der Fruchtgenusseinräumung eine Einkommensverwendung oder Überlassung erzielter Einkünfte zu sehen ist. Dies wird in der Regel beim Bruttofruchtgenuss angenommen, wenn dem Fruchtnießer Bruttoeinnahmen zukommen, während der Fruchtgenussbesteller die Aufwendungen trägt. Beim Fruchtgenuss innerhalb des Familienverbandes darf kein Missbrauchsgrund vorliegen, die Verträge müssen fremdüblich und nach außen hin klar erkennbar sein (vgl. *Jakom/Laudacher*, a.a.O., § 2 Rz 46).

Die frühere Rechtsprechung, wonach bei Zuwendung eines Fruchtgenusses an einen gesetzlich Unterhaltsberechtigten das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 einzugreifen hatte und deshalb keine Zurechnung beim Berechtigten erfolgte, hat der VwGH nicht aufrecht erhalten. Auf den Beweggrund für die Bestellung des Nießbrauchs (freiwillig, in Erfüllung einer Unterhaltspflicht, entgeltlich oder unentgeltlich) kommt es somit nicht mehr an. Für die Einkünftezurechnung ist aber das Bestehen einer Dispositionsbefugnis des potentiellen Zurechnungssubjekts über die Einkünfte unabdingbar (vgl. RdW 2009/326, 275 unter Hinweis auf VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166).

Wird ein Fruchtgenuss entgeltlich eingeräumt, kann auch der Fruchtgenussbesteller - unter der Voraussetzung, dass die Einnahmen aus der entgeltlichen Fruchtgenussbestellung höher als die Werbungskosten sind - eine Einkunftsquelle haben. Andernfalls liegt Liebhaberei vor (vgl. UFS 13.6.2003, RV/0356-F/02).

Strittig ist:

- Bezieht die Gattin des Berufungswerbers originäre Einkünfte aus der Vermietung des Fruchtgenussgegenstandes "Wohnung Adr1"?

Laut im Akt aufliegenden Unterlagen wurde zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin eine schriftliche Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an dem im Eigentum des Berufungswerbers stehenden Wohnobjekt Adr1, für eine Dauer von 5 Jahren (1.1.2010 bis 31.12.2014) getroffen. Als jährliches Entgelt wurde die um einen Betrag von 50,00 € erhöhte Summe aus Abschreibungen inklusive Instandsetzungs- und

Instandhaltungsaufwendungen, Zinsen und Finanzierungskosten sowie öffentlichen Abgaben und Versicherungen festgesetzt soweit die genannten Beträge *"auf den Vertragsgegenstand entfallen und dem Eigentümer direkt vorgeschrieben werden"*. Als

Gebührenbemessungsgrundlage errechnete sich demnach ein Betrag von ca. 11.553,63 € (= Abschreibungen 2.060,73 € plus sonstige Aufwendungen laut Vereinbarung 200,00 € plus 50,00 €, die Summe daraus mal 5). Die Finanzierungsaufwendungen wurden mit 0 € veranschlagt.

Das im Akt aufliegende Exemplar der schriftlichen Fassung der mündlichen Vereinbarung vom 30.12.2009 trägt weder ein Datum noch eine Unterschrift. Das Vertragserrichtungsdatum 31.3.2010 lässt sich lediglich aus dem Gebührenbescheid vom 13.4.2010 ablesen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen im Zweifel den für diese geltenden Beweiserfordernissen entsprechen, somit nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und einem Fremdvergleich standhalten, dh, es ist der Frage nachzugehen, ob bei einander fremd gegenüberstehenden Personen eine Leistungsbeziehung in vergleichbarer Form vereinbart worden wäre (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, § 2 Tz 71; Doralt, EStG¹⁶, § 2, Tz 165 ff, beide mit Judikaturhinweisen).

Streitfallbezogen ist zu bemerken, dass ein nicht unterschriebener und datierter Vertrag (der zudem offenbar erst nach zumindest 3-monatigem Laufen der Vereinbarung schriftlich festgehalten wurde) grundsätzlich nicht den erforderlichen Formerfordernissen entspricht, mag er auch inhaltlich klare Regelungen enthalten. Sieht man von der mangelhaften Form ab, ist weiters festzustellen: Eine Gegenleistung, wie sie im Streitfall für die Einräumung des Fruchtgenusses festgelegt wurde, nämlich eine Übernahme der mit dem Mietobjekt zusammenhängenden Kosten sowie die Entrichtung eines Betrages von 50,00 € pro Jahr, wäre nach den Gepflogenheiten des Geschäftslebens unter Fremden zweifellos nicht in dieser Form vereinbart worden. Beziffert man die der Fruchtnießerin laut Vereinbarung erwachsenden Kosten pro Jahr mit **2.310,73 €** (Abschreibungen 2.060,73 € plus 200,00 € sonstige Aufwendungen plus 50,00 €) und stellt sie ihrem Mietertrag ohne USt und Betriebskosten von **6.600,00 €** (=550,00 x 12) gegenüber, so wird das Missverhältnis evident. Die in Streit stehende Vereinbarung hält daher schon a priori einem Fremdvergleich nicht stand, weshalb allein aus diesem Grund in der Überlassung der Erträge aus der Vermietung ein Akt der Einkommensverwendung durch den Berufungswerber zu sehen ist, der an der steuerlichen Zurechnung an ihn nichts zu ändern vermag.

Aber auch eine Untersuchung unter anderen Aspekten stützt das Berufungsvorbringen nicht:

Im Akt befindet sich ein Mietvertrag vom 1.3.2011 in Kopie. Die Gattin des Berufungswerbers tritt darin als Vermieterin auf und vermietet die Wohnung Adr1, für eine Dauer von 3 Jahren (1.3.2011 bis 1.3.2014) an den Mieter FrA. Der Hauptmietzins zuzüglich Betriebskostenpauschale wird ohne Umsatzsteuer mit monatlich 780,00 € (550,00 € plus 230,00 €) festgesetzt. Auf welches Konto der Mietzins zu überweisen ist, wird in Punkt 4. "Mietzins" unter "Fälligkeit des Mietzinses" wie nachstehend umschrieben: *"Der Mietzins zuzüglich Umsatzsteuer.....ist.....in der vom Vermieter bekanntgegebenen Art (zB Einziehungsauftrag) in einem Betrag zu bezahlen"*.

Das Vorliegen des beschriebenen Mietvertrages, in welchem die Gattin des Berufungswerbers als Vermieterin auftritt, spricht grundsätzlich für ihre Dispositionsbefugnis über Mietsache und -einkünfte, wenn auch der Vertrag nicht klar erkennen lässt, auf welches Konto die Mietzinszahlungen gehen. Nach dem Vertragstext könnte dieses Konto auch das des Berufungswerbers sein. Blickt man im Weiteren in die Vereinbarung über die Fruchtgenussbestellung, so sind als Teil des Fruchtgenussentgelts die Kosten und Abgaben umschrieben, "die direkt dem Eigentümer vorgeschrieben werden". Auch darin kann ein Hinweis gesehen werden, dass die Fruchtnießerin nur eingeschränkt am Wirtschaftsleben teilnimmt und nach außen der Berufungswerber Ansprechpartner bleibt. Schon mehrfach ins Feld geführt wurde im erstinstanzlichen Verfahren die in Praxis, Lehre und Rechtsprechung nicht strittige Mindestbestelldauer von 10 Jahren. Soweit der Berufungswerber hiezu im Vorlageantrag ausführt, eine von Anfang an über 5 Jahre hinausgehende Vertragsdauer sei wegen der damit einhergehenden Unsicherheit über allenfalls anfallende Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen, womit auch eine unklare Gebührenbemessungsgrundlage verbunden gewesen wäre, verworfen worden, vermag dies nicht zu überzeugen. Ohne weiteres wäre nämlich ein Fruchtgenussentgelt in einem fixen Betrag festsetzbar gewesen, was zur Ausschaltung der argumentativ ins Feld geführten Unwägbarkeiten geführt hätte. Auch das erstmals in der Senatsverhandlung vorgebrachte Argument, man habe mit einer eventuellen Gebührenabschaffung gerechnet, ist nicht zielführend, ist für eine steuerlich anzuerkennende Fruchtgenussvereinbarung doch entscheidend, dass der Fruchtnießerin für die erforderliche Dauer eine rechtlich abgesicherte Position eingeräumt wird.

Von einer rechtlich abgesicherten Position der Gattin kann im Hinblick auf die a priori nur auf 5 Jahre abgeschlossene Vereinbarung sowie das bestehenden Kündigungsrecht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls nicht ausgegangen werden. Das Kündigungsrecht, das „aus wichtigem Grund“ jederzeit vor Ablauf der vereinbarten Dauer ausgeübt werden kann, steht nämlich einer auch nur mittelfristigen, sicheren Disposition der Fruchtnießerin betreffend das Objekt entgegen. Auch die in der Verhandlung eingereichte „Optionsvereinbarung“, die der Gattin die Möglichkeit einräumt, durch ihre Willenserklärung

die Fruchtgenussvereinbarung nach Ablauf von 5 Jahren um weitere 5 Jahre zu verlängern, vermag ihre Position nicht nachhaltig zu stärken, verweist doch auch dieses Papier auf die grundsätzlich jederzeitige Kündigungsmöglichkeit. Auffällig ist im Übrigen, dass die Optionsvereinbarung vom 14.11.2011 auf einen Zeitpunkt nach Ergehen der erstinstanzlichen Berufungsvorentscheidung vom 7.9.2011 fällt, welche die mit 5 Jahren als zu kurz zu wertende Fruchtgenussbestellung erstmals aufgriff. Naheliegend ist insofern, dass diese Vereinbarung aus Gründen der Vorsicht „nachgeschickt“ wurde und nicht der ursprünglichen Willensbildung der Vertragspartner entspricht.

Ob die Einkunftsquelle tatsächlich übertragen wurde, hängt nach Lehre und Rechtsprechung auch von der Übernahme der anfallenden Aufwendungen durch den/die Fruchtnießer/in ab. Die Gattin des Berufungswerbers bezog laut Abgabensinformationssystem in den Jahren vor 2010 keine eigenen Einkünfte. Im Jahr 2010 verfügte sie über "steuerpflichtige Bezüge" aus nichtselbständiger Arbeit von 2.051,50 €, 2011 von 8.092,40 € und 2012 von 7.956,40 €.

Betrachtet man die einzelnen Komponenten des Entgelts für die Fruchtgenusseinräumung, fällt auf, dass im Streitjahr keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Finanzierungsaufwendungen sowie keine Beträge für öffentliche Abgaben und Zinsen angefallen sind. Geltend gemacht wurde allein ein Betrag von 1.817,50 €. Laut im Akt befindlicher "Abrechnung Jänner bis Dezember 2010" vom 29.12.2010 wurde eine Nachzahlung von 293,23 € geleistet. Insgesamt errechnet sich daher als Fruchtgenussentgelt ein Betrag von 2.110,73 € (AfA plus 50,00 €).

Es konnten im Zuge der Ermittlungen durch die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates auch keine anderen Nachweise vorgelegt werden, die für ein unternehmerisches Auftreten der Gattin des Berufungswerbers sprechen. So lauten die eingereichten Steuerberater-Honorarnoten (die im Übrigen das nicht streitgegenständliche Jahr 2008 betreffen) auf den Namen des Berufungswerbers, dem Eigenbeleg über getätigte Fahrten im Zusammenhang mit der Vermietung kann keine Beweiskraft für ein nach außen in Erscheinung tretendes Tätigwerden beigemessen werden, die Mietvertragsgebühr wurde von dem auf den Berufungswerber lautenden Konto DEF aus überwiesen. Laut Ergänzungsersuchen angeforderte, allenfalls an die Gattin des Berufungswerbers gerichtete Vorschriften an Gebühren, Versicherungen oder öffentlichen Abgaben wurden nicht eingereicht.

Aus den Kontoblättern des auf DP lautenden Kontos, die im Zuge der Ermittlungen der Referentin vorgelegt wurden, sind nicht nur die einlangenden Mietzahlungen bzw. Miet- und Betriebskostenzahlungen durch den Mieter FrA sowie die abgehenden Fruchtgenussentgelte an den Berufungswerber ersichtlich, auf die von diesem bzw. seinem steuerlichen Vertreter mittels farbiger Markierung hingewiesen wurde, sondern auch weitere, umfangreiche

Überweisungen an den Berufungswerber: Von 01/10 bis 04/10 existiert ein Dauerauftrag, mit dem DP monatlich einen Betrag von 100,00 € an ihren Gatten, den Berufungswerber, auf das Konto DEF, überweist. Darüber hinaus scheinen auf dasselbe Konto zumindest einmal monatlich, ausgenommen April, Überweisungen in unregelmäßiger Höhe auf (Beträge in €):

| 2010 | |
|---------------|------------------|
| Jänner | 1.195,00 |
| Februar | 1.200,00 |
| März | 450,00 |
| Mai | 500,00 |
| Juni | 1.000,00 |
| Juli | 620,00 |
| August | 1.100,00 |
| September | 640,00 |
| Oktober | 800,00 |
| November | 850,00 u. 330,00 |
| Dezember | 1.500 |
| gesamt | 10.185,00 |

Ab August 2010 sind außerdem Zahlungen unter dem Titel "Betriebskosten" auf das Konto mit der Nr. und Bezeichnung XYZ, verzeichnet, die sich auf 4 Mal 237,69 €, 4 Mal 5,85 € und einmal 478,20 € belaufen.

Wie sich im Rahmen der mündlichen Verhandlung herauskristallisiert hat, handelt es sich bei den Überweisungen in unregelmäßiger Höhe offenbar um solche im Zuge eines „Abschöpfungsauftrages“ und ist die Gattin auf dem Konto des Berufungswerbers ebenfalls zeichnungsberechtigt. Tatsächlich bezieht also die Gattin aus der Vermietung keine eigenständigen, sondern allenfalls „gemeinsame“ Einkünfte, die auf einem gemeinsamen Konto für die Lebenshaltungskosten der Familie bereitgestellt werden.

Das auf DP lautende Konto dient daher letztlich lediglich als kurzfristige Zwischenstation vor Weiterleitung der Geldflüsse zur Verfügung beider Ehegatten (auf ein auf den Berufungswerber lautendes Konto) bzw. der Betriebskosten an die WEG.

Ruft man sich nach dem Ausgeführten die Streitfrage "*Bezieht die Gattin des Berufungswerbers originäre Einkünfte aus der Vermietung des Fruchtgenussgegenstandes "Wohnung Adr1?"*" in Erinnerung, so ist sie nach allem Ausgeführten zu verneinen. Es spricht nämlich – abgesehen von der schon von vorneherein nicht vorliegenden Fremdüblichkeit der Vereinbarung - nichts dafür, dass DP das Unternehmerrisiko trägt oder Marktchancen nützt, ihr also die Einkunftsquelle zuzurechnen wäre. Soweit ihre Dispositionsbefugnis über die

Einkünfte zur Diskussion steht, lässt sich aus der Faktenlage erkennen, dass ihr Konto lediglich dem "Durchlaufen" der vereinnahmten Beträge dient, die, soweit sie nicht als Betriebskosten auf ein Konto der WEG fließen, zeitnah weiterüberwiesen werden und letztlich auf dem Konto des Berufungswerbers – wenn auch infolge eines Zeichnungsrechts zur gemeinsamen Verfügung – einlangen.

Es kann daher nicht davon gesprochen werden, dass Fruchtziehung und Verwaltungstätigkeit zur Gänze in der Hand der Gattin des Berufungswerbers liegen. Der Wille der beteiligten Personen ist offenbar nicht auf die Übertragung einer Einkunftsquelle gerichtet, sondern auf eine bloße "Umleitung" von Einkünften des Berufungswerbers, die als Erklärung wohl einzig einen steuerschonenden Effekt hat. Daran vermag auch das in der mündlichen Verhandlung demonstrativ unterstrichene Desinteresse des Berufungswerbers am Mietgegenstand nichts zu ändern.

In Zusammenfassung der Sach- und Rechtslage ist festzustellen: Schon die fehlende Fremdüblichkeit steht einer Anerkennung der vertraglichen Vereinbarung zwischen den Ehegatten entgegen. Darüber hinaus sind die tatsächlichen nicht entsprechend den rechtlichen Verhältnissen gestaltet worden. Die in Streit stehenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren daher weiterhin dem Berufungswerber zuzurechnen. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen nicht auseinander, sondern bleiben in seiner Hand vereinigt.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Oktober 2013

Für die Richtigkeit der Ausfertigung: