

TE Vwgh Erkenntnis 2014/3/20 2011/15/0174

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.03.2014

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1953 §20 Abs1 Z4;

EStG 1988 §2 Abs3;

EStG 1988 §2;

1. EStG 1988 § 2 heute
 2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
 3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
 10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
 11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
 12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
 13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
 16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
 23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. EStG 1988 § 2 heute
 2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
 3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Beachte

Besprechung in: SWK Nr. 9/2016, S 500 - S 503;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg in 9300 St. Veit an der Glan, Sponheimerstraße 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 9. September 2011, Zl. RV/0720-K/08, betreffend u.a. Einkommensteuer 2003 und 2006 (mitbeteiligte Partei: MT in G, vertreten durch die WT Tautschnig Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in 9020 Klagenfurt, Villacher Straße 1A/7), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, somit hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und 2006, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Die Mitbeteiligte räumte ihren minderjährigen, in den Jahren 1986, 1989 und 1991 geborenen Kindern mit "Unterhaltsvertrag" vom 15. Jänner 1999 zur Erfüllung des gesetzlichen Unterhaltsanspruches bis zu deren Volljährigkeit ab 1. Jänner 1999 unentgeltlich das Fruchtgenussrecht an einer Eigentumswohnung ein.

In der Vereinbarung wurde festgehalten, dass die vertragsgegenständliche Eigentumswohnung an Rechtsanwalt Dr. B gegen eine monatliche Miete von netto 14.500 S vermietet sei und an der Sache keine weiteren Lasten als jene der Leistung der laufenden Betriebskosten hafteten, welche durch die Mietzinseinnahmen gedeckt seien.

In der Folge wurde die Vereinbarung pflegschaftsgerichtlich genehmigt und das Fruchtgenussrecht im Grundbuch einverleibt.

Ab dem Jahr 1999 erklärte die Mitbeteiligte keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Entsprechende Einkünfte (und Umsätze) wurden seither von einer aus den minderjährigen Kindern der Mitbeteiligten gebildeten Personengemeinschaft erklärt. Anlässlich einer bei dieser Gemeinschaft durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden die Einkommensteuerverfahren der Mitbeteiligten hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 wieder aufgenommen und die von den minderjährigen Kindern erklärten Mieteinkünfte der Mitbeteiligten zugerechnet.

Die dagegen erhobene Berufung blieb ebenso wie die gegen die abweisende Berufungsentscheidung eingebrachte Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erfolglos (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2007,

2003/14/0065). Die dagegen erhobene Berufung blieb ebenso wie die gegen die abweisende Berufungsentscheidung eingebrachte Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erfolglos verhängt, das hg. Erkenntnis vom 28. November 2007, 2003/14/0065).

In ihren Einkommensteuererklärungen der Folgejahre, u.a. der Streitjahre 2003 und 2006, gab die Mitbeteiligte wiederum keine Einkünfte aus der Vermietung der vertragsgegenständlichen Eigentumswohnung an. Das Finanzamt rechnete die Einkünfte in den genannten Jahren (hinsichtlich 2006 nach Aufhebung eines zunächst erklärungskonform ergangenen Bescheides) der Mitbeteiligten zu. Ihre Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2006 begründete die Mitbeteiligte damit, dass anders als bis Anfang 2002 nunmehr alle Aufwendungen vom Konto der Kinder bezahlt würden. Es hätten im Zeitraum 2002 bis 2007 zahlreiche Investitionen stattgefunden, die Sondervorschreibungen seitens der Hausverwaltung ausgelöst hätten. Während die Reparaturen 2002 (auf die streitgegenständliche Eigentumswohnung entfallen 0,888 % der gesamten Gebäudeaufwendungen) durch die Zuweisung zum Reparaturfonds gedeckt gewesen wären, hätten die Kosten der Jahre 2003 und 2004 die laufenden Instandhaltungsrücklagen überschritten, sodass die Fruchtgenussberechtigten eine Nachzahlung zu leisten gehabt hätten. Damit hätten die Kinder Erlösschmälerungen im Rahmen der Grenzen der §§ 512 und 513 ABGB in Kauf genommen. Die Tragung eines Risikos durch die Fruchtgenussberechtigten reiche von Null bis 100 % der Nettoerlöse. In ihren Einkommensteuererklärungen der Folgejahre, u.a. der Streitjahre 2003 und 2006, gab die Mitbeteiligte wiederum keine Einkünfte aus der Vermietung der vertragsgegenständlichen Eigentumswohnung an. Das Finanzamt rechnete die Einkünfte in den genannten Jahren (hinsichtlich 2006 nach Aufhebung eines zunächst erklärungskonform ergangenen Bescheides) der Mitbeteiligten zu. Ihre Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2006 begründete die Mitbeteiligte damit, dass anders als bis Anfang 2002 nunmehr alle Aufwendungen vom Konto der Kinder bezahlt würden. Es hätten im Zeitraum 2002 bis 2007 zahlreiche Investitionen stattgefunden, die Sondervorschreibungen seitens der Hausverwaltung ausgelöst hätten. Während die Reparaturen 2002 (auf die streitgegenständliche Eigentumswohnung entfallen 0,888 % der gesamten Gebäudeaufwendungen) durch die Zuweisung zum Reparaturfonds gedeckt gewesen wären, hätten die Kosten der Jahre 2003 und 2004 die laufenden Instandhaltungsrücklagen überschritten, sodass die Fruchtgenussberechtigten eine Nachzahlung zu leisten gehabt hätten. Damit hätten die Kinder Erlösschmälerungen im Rahmen der Grenzen der Paragraphen 512 und 513 ABGB in Kauf genommen. Die Tragung eines Risikos durch die Fruchtgenussberechtigten reiche von Null bis 100 % der Nettoerlöse.

Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung und einem umfangreichen Ermittlungsverfahren wies die belangte Behörde die Berufung der Mitbeteiligten hinsichtlich des Jahres 2002 als unbegründet ab. Hinsichtlich der Jahre 2003 und 2006 wurde der Berufung hingegen stattgegeben.

Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die Mitbeteiligte habe die Eigentumswohnung 1991 erworben und noch in diesem Jahr an den Rechtsanwalt Dr. B für Kanzleizwecke vermietet. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor. 1991 bis 1998 habe die Mitbeteiligte aus dieser Vermietung Einkünfte erzielt und auch versteuert. Auch nach der Bestellung des Fruchtgenussrechtes mit "Unterhaltsvertrag" vom 15. Jänner 1999 werde die Wohnung unverändert Dr. B vermietet. Strittig sei seither die Zurechnung der Mieteinkünfte.

Die Mitbeteiligte sei mit einem Rechtsanwalt verheiratet und habe mit diesem drei Kinder (die Fruchtgenussberechtigten). Mit Unterhaltsvertragserneuerungsvereinbarungen vom 24. September und 22. Oktober 2009 sei die Fruchtgenussvereinbarung bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit aller Kinder, mindestens aber bis 31. Dezember 2013 verlängert worden.

Der Mieter, die Mitbeteiligte und die Fruchtgenussberechtigten (vertreten durch ihren Vater und Ehemann der Mitbeteiligten) hätten am 7. Jänner 1999 eine Bestätigung unterfertigt, nach der das Mietverhältnis am 7. Jänner 1999 von den Fruchtgenussberechtigten übernommen worden sei. Der Mieter habe diesen Umstand dem PflEGschaftsgericht am 7. Jänner 1999 schriftlich mitgeteilt. Die Fruchtgenussberechtigten stellten dem Mieter seit 1999 den Mietzins valorisiert in Rechnung, wobei sie als "Verwaltungsgemeinschaft T (gemeinsamer Familienname)" auftreten würden. Das Konto, auf dem die Mietentgelte einlangten, lautete auf den Namen der Fruchtgenussberechtigten und werde von ihrem Vater seit Dezember 1998 bis zumindest Ende 2006 verwaltet. Die Betriebskostenabrechnungen der Hausverwaltung würden an die Vermietungsgemeinschaft T adressiert und vom

Vater der Fruchtgenussberechtigten geprüft. Seit 2002 bezahlten die Fruchtgenussberechtigten, vertreten durch ihren Vater, von den auf dem Konto einlangenden Mieteinnahmen alle Betriebskosten, die ihnen von der Hausverwaltung in Rechnung gestellt werden.

Anschließend befasst sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid eingehend mit dem festgestellten Sachverhalt, indem sie jedes Sachverhaltsdetail gesondert für jedes Streitjahr dahingehend untersucht, ob es für oder gegen eine Zurechnung der Einkünfte an die Fruchtgenussberechtigten spricht. Auf das Wesentliche zusammengefasst kommt die belangte Behörde dabei zu folgender Beurteilung:

Die Entscheidung, welche Investitionen, Reparaturen oder Instandhaltungen durchzuführen waren, hätten die Wohnungseigentümer durch Mehrheitsbeschluss gefasst. Der Fruchtgenussvertrag habe die Kinder (ihren gesetzlichen Vertreter) nicht berechtigt, das Stimmrecht in der Eigentümergemeinschaft an Stelle der Mitbeteiligten auszuüben (Hinweis auf § 24 Abs. 7 WEG). Auf die Investitions- und Sanierungsentscheidungen der Eigentümergemeinschaft und die Aufteilung der Kosten unter den Miteigentümern hätten die Fruchtgenussberechtigten somit keinen Einfluss gehabt. Die Fruchtgenussberechtigten seien bei den Versammlungen der Wohnungseigentümer weder persönlich noch durch ihren Vertreter zugegen gewesen. Die dem Hausverwalter erteilte Vollmacht habe der Vater der Fruchtgenussberechtigten im Namen seiner Ehefrau unterfertigt. Die Eheleute seien sich im Streitzeitraum 2002 bis 2006 jedoch darüber einig gewesen, dass der Ehemann im Namen und Interesse der Fruchtgenussberechtigten die erforderlichen Kontrollen der von der Hausverwaltung vorgelegten Abrechnungen und vorgeschlagenen Investitionsentscheidungen durchführen solle und dass die Mitbeteiligte keine diesen Entscheidungen widersprechenden Erklärungen abgeben werde. Die Entscheidung, welche Investitionen, Reparaturen oder Instandhaltungen durchzuführen waren, hätten die Wohnungseigentümer durch Mehrheitsbeschluss gefasst. Der Fruchtgenussvertrag habe die Kinder (ihren gesetzlichen Vertreter) nicht berechtigt, das Stimmrecht in der Eigentümergemeinschaft an Stelle der Mitbeteiligten auszuüben (Hinweis auf Paragraph 24, Absatz 7, WEG). Auf die Investitions- und Sanierungsentscheidungen der Eigentümergemeinschaft und die Aufteilung der Kosten unter den Miteigentümern hätten die Fruchtgenussberechtigten somit keinen Einfluss gehabt. Die Fruchtgenussberechtigten seien bei den Versammlungen der Wohnungseigentümer weder persönlich noch durch ihren Vertreter zugegen gewesen. Die dem Hausverwalter erteilte Vollmacht habe der Vater der Fruchtgenussberechtigten im Namen seiner Ehefrau unterfertigt. Die Eheleute seien sich im Streitzeitraum 2002 bis 2006 jedoch darüber einig gewesen, dass der Ehemann im Namen und Interesse der Fruchtgenussberechtigten die erforderlichen Kontrollen der von der Hausverwaltung vorgelegten Abrechnungen und vorgeschlagenen Investitionsentscheidungen durchführen solle und dass die Mitbeteiligte keine diesen Entscheidungen widersprechenden Erklärungen abgeben werde.

Im Jahr 2004 oder 2005 hätte sich insofern eine "problematische Situation" ergeben, als der Mieter in Erwägung gezogen habe, das Mietverhältnis zu kündigen. Der gesetzliche Vertreter der Fruchtgenussberechtigten habe diese Kündigung abwenden können, indem er dem Mieter "einen zusätzlichen Raum zur Verfügung" gestellt habe.

Die Aufrechterhaltung des Mietvertrages stelle keine wirtschaftliche Disposition der Fruchtgenussberechtigten von wesentlicher Bedeutung dar, weil die Fruchtgenussberechtigten keinen Kündigungsgrund iSd MRG (Hinweis auf § 1 Abs. 4 Z 3 MRG) gehabt hätten. Sie seien daher aus mietrechtlichen Gründen gezwungen gewesen, das von der Mutter übernommene Mietverhältnis aufrecht zu erhalten. Die Aufrechterhaltung des Mietvertrages stelle keine wirtschaftliche Disposition der Fruchtgenussberechtigten von wesentlicher Bedeutung dar, weil die Fruchtgenussberechtigten keinen Kündigungsgrund iSd MRG (Hinweis auf Paragraph eins, Absatz 4, Ziffer 3, MRG) gehabt hätten. Sie seien daher aus mietrechtlichen Gründen gezwungen gewesen, das von der Mutter übernommene Mietverhältnis aufrecht zu erhalten.

Die Betriebskosten seien den Fruchtgenussberechtigten zur Gänze durch den Mieter refundiert worden. Dass die Fruchtgenussberechtigten gegenüber der Mitbeteiligten Kosten von Verschleißreparaturen getragen hätten, stelle keine Entscheidung dar, durch die das Geschick der Einkunftsquelle wesentlich beeinflusst worden sei, weil die Aufwendungen unter § 513 ABGB fielen. Auch dass sich die Fruchtgenussberechtigten entschieden hätten, die (anteiligen) Kosten der Feuertüren in Höhe von 47,88 EUR mitzufinanzieren, sei keine Entscheidung (wenn diese Kosten auch nicht unter § 513 ABGB fielen), die das Geschick der Einkunftsquelle wesentlich beeinflusst habe. Die Kontrollen der Betriebskostenvorschreibungen durch den Vater stellten hingegen eine "Beeinflussung des Geschehens im Unternehmen" dar, welche den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen sei, weil es für den Hausverwalter erkennbar gewesen wäre, dass diese Kontrollen im Namen der Fruchtgenussberechtigten erfolgten. Insgesamt hätten die Fruchtgenussberechtigten im Jahr 2002 nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko getragen, weil die vermietete

Eigentumswohnung nicht in ihrem Eigentum gestanden sei und die Kinder im ungünstigsten Fall Einkünfte von Null, aber keinen Verlust hätten erzielen können. Im Jahr 2002 hätten die Fruchtgenussberechtigten "noch den Dingen ihren Lauf gelassen". Die Kontrolle der Betriebskostenabrechnungen könne nicht als ausgeprägte Unternehmerinitiative iSd Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Juli 1998, 98/14/0029, angesehen werden. Die Betriebskosten seien den Fruchtgenussberechtigten zur Gänze durch den Mieter refundiert worden. Dass die Fruchtgenussberechtigten gegenüber der Mitbeteiligten Kosten von Verschleißreparaturen getragen hätten, stelle keine Entscheidung dar, durch die das Geschick der Einkunftsquelle wesentlich beeinflusst worden sei, weil die Aufwendungen unter Paragraph 513, ABGB fielen. Auch dass sich die Fruchtgenussberechtigten entschieden hätten, die (anteiligen) Kosten der Feuertüren in Höhe von 47,88 EUR mitzufinanzieren, sei keine Entscheidung (wenn diese Kosten auch nicht unter Paragraph 513, ABGB fielen), die die Geschicke der Einkunftsquelle wesentlich beeinflusst habe. Die Kontrollen der Betriebskostenvorschreibungen durch den Vater stellten hingegen eine "Beeinflussung des Geschehens im Unternehmen" dar, welche den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen sei, weil es für den Hausverwalter erkennbar gewesen wäre, dass diese Kontrollen im Namen der Fruchtgenussberechtigten erfolgten. Insgesamt hätten die Fruchtgenussberechtigten im Jahr 2002 nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko getragen, weil die vermietete Eigentumswohnung nicht in ihrem Eigentum gestanden sei und die Kinder im ungünstigsten Fall Einkünfte von Null, aber keinen Verlust hätten erzielen können. Im Jahr 2002 hätten die Fruchtgenussberechtigten "noch den Dingen ihren Lauf gelassen". Die Kontrolle der Betriebskostenabrechnungen könne nicht als ausgeprägte Unternehmerinitiative iSd Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Juli 1998, 98/14/0029, angesehen werden.

Anders stelle sich die Situation hingegen für das Jahr 2003 dar. In diesem Jahr sei ein neues Sachverhaltselement hinzugetreten, das bisher nicht vorhanden gewesen sei. Es seien Investitionen in das Gebäude getätigt worden, in welchem die streitgegenständliche Wohnung (neben rund 100 anderen Wohnungen) liege. Für die erstmalige Errichtung einer Brandmeldeanlage, die den Wohnungseigentümern aus feuerpolizeilichen Gründen bescheidmäßig auferlegt worden sei, hätten die Fruchtgenussberechtigten einen Aufwand in Höhe von 1.229,53 EUR getragen, auch wenn sie diese Investition nicht beschlossen hätten. Nach Ansicht der belangten Behörde seien die Fruchtgenussberechtigten gegenüber der Mitbeteiligten zivilrechtlich nicht zur Kostentragung verpflichtet gewesen. Es sei "nicht selbstverständlich" gewesen, dass die Fruchtgenussberechtigten die Entscheidung getroffen hätten, diese Kosten zu tragen. Diese Kostenübernahme halte auch einem eingeschränkten Fremdvergleich stand. Durch die Tragung der anteiligen Kosten der Brandmelde- und Überdruckbelüftungsanlage hätten die Fruchtgenussberechtigten an der Verbesserung des Brandschutzes im Gebäude mitgewirkt. Diese Maßnahme habe ebenso der Absicherung der Einkunftsquelle wie auch der Erhaltung des guten persönlichen Verhältnisses zu ihrer Mutter gedient. Dass sich die Fruchtgenussberechtigten trotz der mangelnden zivilrechtlichen Verpflichtung gegenüber der Mitbeteiligten entschlossen hätten, diese Investitionskosten zu tragen, und deren Bezahlung nicht der Mitbeteiligten überlassen hätten, sei eine wichtige und wirtschaftlich zweckmäßige unternehmerische Entscheidung, durch die die Fruchtgenussberechtigten im Jahr 2003 einen negativen Einfluss auf das Geschehen im Unternehmen verhindert hätten. Diese Entscheidung habe der Erhaltung der Einnahmen aus dem Fruchtgenussvertrag gedient und führe dazu, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung im Jahr 2003 den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen seien. Dabei spiele es auch keine Rolle, dass die Fruchtgenussberechtigten der irrigen Annahme gewesen seien, dazu rechtlich verpflichtet zu sein. Ob man die Rechtslage immer zu 100 % durchschaue oder nicht, sei im gegebenen Zusammenhang nämlich belanglos.

Dass ein Rechtsanwalt sowohl seine Frau als auch seine Kinder vertrete, sei kein Grund, die von ihm getroffenen Entscheidungen nicht den Kindern zuzurechnen, weil es gegenständlich "im Großen und Ganzen erkennbar ist, welche seiner Tätigkeiten im Namen seiner Frau, und welche seiner Tätigkeiten im Namen seiner Kinder erfolgt" sei. Bezogen auf das Jahr 2003 sei die Entscheidung der Fruchtgenussberechtigten, die anteiligen Kosten der Brandmeldeanlage zu tragen, wesentlich bedeutender als die Entscheidung der Mitbeteiligten aus dem Jahr 1991, den Mietvertrag zu schließen. Die Einkunftsquelle sei daher im Jahr 2003 den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen.

In den Jahren 2004 und 2005 hätten die Fruchtgenussberechtigten eine Kündigung seitens des Mieters verhindert, was in das Jahr 2006 gewirkt habe. Die Entscheidung des Vaters der Fruchtgenussberechtigten, dem Mieter einen zusätzlichen Raum zur Verfügung zu stellen, wodurch der Mieter erfolgreich habe überredet werden können, das Mietverhältnis aufrecht zu erhalten, sei eine den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnende Disposition. Die Bezahlung

der Betriebskostenvorschreibungen durch die Fruchtgenussberechtigten sei bei wirtschaftlicher Betrachtung hingegen - wie in den Vorjahren - selbstverständlich, weil die Fruchtgenussberechtigten der Mitbeteiligten gegenüber hiezu zivilrechtlich verpflichtet seien. Eine substantielle Änderung der Verhältnisse gegenüber 2003 sei nicht erkennbar. Schon allein diese Fakten sprächen dafür, die Einkunftsquelle auch 2006 den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, sodass es dahingestellt bleiben könne, ob es sich bei der Entscheidung der Fruchtgenussberechtigten, die anteiligen Kosten der Liftsanierung in Höhe von 494,33 EUR zu übernehmen, um eine Selbstverständlichkeit oder um eine wirtschaftliche Disposition gehandelt habe.

Die Beschwerde des Finanzamtes wendet sich gegen den angefochtenen Bescheid, soweit damit der Berufung stattgegeben und der Mitbeteiligten Einkünfte aus der streitgegenständlichen Eigentumswohnung nicht zugerechnet wurden. Streitgegenständlich sind somit die Jahre 2003 und 2006.

Die Mitbeteiligte hat eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/13/0012). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/13/0012).

Frühere Rechtsprechung, wonach bei Zuwendung eines Nießbrauchs an einen gesetzlich Unterhaltsberechtigten das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1953 einzugreifen habe und deshalb keine Zurechnung an den Berechtigten erfolgen könne, hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 4. März 1986, 85/14/0133 und 85/14/0153, nicht mehr aufrecht erhalten; auf den Beweggrund für die Bestellung des Nießbrauchs (freiwillig, in Erfüllung einer Unterhaltungspflicht, entgeltlich oder unentgeltlich) kommt es somit nicht mehr an. Für die Einkünftezurechnung ist aber das Bestehen einer (von der Einkommensverwendung zu unterscheidenden) Dispositionsbefugnis des potenziellen Zurechnungssubjekts über die Einkünfte unabdingbar (vgl. RdW 2009/326, 375). Frühere Rechtsprechung, wonach bei Zuwendung eines Nießbrauchs an einen gesetzlich Unterhaltsberechtigten das Abzugsverbot des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer 4, EStG 1953 einzugreifen habe und deshalb keine Zurechnung an den Berechtigten erfolgen könne, hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 4. März 1986, 85/14/0133 und 85/14/0153, nicht mehr aufrecht erhalten; auf den Beweggrund für die Bestellung des Nießbrauchs (freiwillig, in Erfüllung einer Unterhaltungspflicht, entgeltlich oder unentgeltlich) kommt es somit nicht mehr an. Für die Einkünftezurechnung ist aber das Bestehen einer (von der Einkommensverwendung zu unterscheidenden) Dispositionsbefugnis des potenziellen Zurechnungssubjekts über die Einkünfte unabdingbar vergleiche , RdW 2009/326, 375).

Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtgenussberechtigten als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist die Übertragung der Einkunftsquelle. Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung. Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtgenussberechtigten als (originäre) Einkünfte im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, EStG 1988 ist die Übertragung der Einkunftsquelle. Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung.

Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vgl. Doralt/Toifl, EStG14, (1.4.2010), § 2 Tz 149). Ein Fruchtgenussberechtigter muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 76 ff, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die

Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vergleiche, Doralt/Toifl, EStG 14, (1.4.2010), Paragraph 2, Tz 149). Ein Fruchtgenussberechtigter muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vergleiche, Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Paragraph 2, Tz 76 ff, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

In dem für die Jahre 1999 und 2000 ergangenen Erkenntnis 2003/14/0065 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse von einer Übertragung einer Einkunftsquelle durch die Mitbeteiligten an ihre minderjährigen Kinder keine Rede sein könne.

Seit 2002 werden die Zahlungen an die Hausverwaltung über das Konto geleistet, auf das die Mieteinnahmen überwiesen werden und das vom Vater der Fruchtgenussberechtigten in deren Namen eingerichtet wurde. Eine relevante Änderung der Verhältnisse, die zu einer Zurechnung der Einkünfte an die minderjährigen Kinder der Mitbeteiligten führten, liegt darin nicht, weil damit nur Klarheit hinsichtlich der tatsächlichen Tragung der Aufwendungen aus den Mieteinnahmen geschaffen wurde. Ein gestalterischer Einfluss der Fruchtgenussberechtigten auf die Erzielung der Einkünfte ergibt sich daraus und - entgegen der Beurteilung durch die belangte Behörde - auch aus den anderen von ihr festgestellten Sachverhaltselementen nicht.

Die beabsichtigte Abhängigkeit der Einkunftserzielung von der Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten (bzw. eines ihrer beiden gesetzlichen Vertreter) ging aus den, dem PflEGsgericht zur Erlangung der pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung vorgelegten Unterlagen nicht hervor. Wurde dabei doch hervorgehoben, dass in der gegenständlichen Nutzung durch einen bestimmten Mieter keine Änderung eintreten soll. Der Mieter gab im Zusammenhang mit dem Antrag auf pflegschaftsgerichtliche Genehmigung der Fruchtgenussbestellung dem Gericht gegenüber die Erklärung ab, das Mietverhältnis, das den Fruchtgenussberechtigten wertgesicherte Einnahmen von rund 260.000 S verschaffe, so lange als möglich aufrecht zu erhalten, weil der Mietgegenstand als Kanzleisitz diene und für diesen Zweck bestens geeignet sei. Die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung wurde mit der Begründung erteilt, dass das Fruchtgenussrecht den Minderjährigen ausschließlich zum Vorteil diene. Dass sich die Vorteilhaftigkeit erst aus Umständen ergeben sollte, die von der Initiative der Minderjährigen bzw. deren gesetzlichen Vertreter abhingen, kann dem Ansuchen um Genehmigung des "Unterhaltsvertrages" nicht entnommen werden.

In der Aufrechterhaltung eines (nach den Feststellungen der belangten Behörde zudem unkündbaren) Mietvertrages liegt ebenso wenig eine unternehmerische Initiative der Fruchtgenussberechtigten wie in "Investitionsentscheidungen", die von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer getroffen wurden. Der Kontrolle der Betriebskostenabrechnungen durch den Vater der Fruchtgenussberechtigten kommt bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation einer rechtlichen Konstruktion, die ausschließlich im engsten Familienkreis angesiedelt ist, keine entscheidende Bedeutung zu, zumal der gesetzliche Vertreter der minderjährigen Kinder zugleich gewillkürter Vertreter der Mitbeteiligten war.

Soweit die belangte Behörde die Zurechnung der Mieteinkünfte an die Fruchtgenussberechtigten ab dem Jahr 2006 auch darauf gestützt hat, dass der Vater der Fruchtgenussberechtigten dem Mieter 2004 oder 2005 einen zusätzlichen Raum zur Verfügung gestellt habe, unterlässt die belangte Behörde nähere Sachverhaltsfeststellungen, die dem Verwaltungsgerichtshof eine inhaltliche Prüfung des angefochtenen Bescheides auf seine Rechtsrichtigkeit ermöglichen. In der Tat läge in der Anmietung oder dem Erwerb eines zusätzlichen Raumes durch die Fruchtgenussberechtigten eine unternehmerische Initiative, welche als relevante Sachverhaltsänderung zu einer Zurechnung der strittigen Einkünfte an die Fruchtgenussberechtigten führen könnte.

Der angefochtene Bescheid war daher im bekämpften Umfang, somit hinsichtlich der Jahre 2003 und 2006, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher im bekämpften Umfang, somit hinsichtlich der Jahre 2003 und 2006, gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen (prävalierender) Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11,

letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 20. März 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150174.X00

Im RIS seit

24.04.2014

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at