

# TE Vwgh Beschluss 2022/9/8 Ra 2021/15/0054

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 08.09.2022

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

### Norm

ABGB §509

ABGB §512

EStG 1988 §2

1. ABGB § 509 heute
2. ABGB § 509 gültig ab 01.01.1812

1. ABGB § 512 heute
2. ABGB § 512 gültig ab 01.01.1812

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**

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ra 2021/15/0055

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der M und T N, vertreten durch Huber und Partner Rechtsanwälte GmbH in 4020 Linz, Schillerstraße 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. März 2021, Zl. RV/5101685/2018, betreffend Umsatzsteuer 2010 bis 2016, Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2010 bis 2014, Feststellung der Einkünfte 2010 bis 2015 und Wiederaufnahme Feststellung der Einkünfte 2016, den Beschluss gefasst:

## **Spruch**

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

1 Den (damals minderjährigen) Schwestern MN und TN wurde von ihrem Vater mit Vertrag vom 30. März 2010 das Fruchtgenussrecht am Teil eines ihm gehörenden Grundstücks eingeräumt. Das Ausmaß des Fruchtgenussrechtes umfasste den in einer Planskizze genau festgelegten Teil von ca. 50% des auf diesem Grundstück befindlichen Gebäudes (Büro und Werkflächen von ca. 395m<sup>2</sup>). Der übrige Teil war von keinem Fruchtgenussrecht erfasst und konnte vom Vater frei genutzt werden.

2 Im Fruchtgenussvertrag wurde die Vertragsdauer mit dem Zeitraum vom 1. Jänner 2010 bis zum 31. Dezember 2015 festgelegt und jeder Vertragspartei das Kündigungsrecht mit einer einmonatigen Kündigungsfrist eingeräumt. Im Vertrag wird ausdrücklich ausgeführt, die N Beteiligungs GmbH sei an der Anmietung des vom Fruchtgenussrecht betroffenen Teiles der Liegenschaft interessiert und habe ein konkretes Mietangebot gelegt.

3 Mit Mietvertrag vom 31. März 2010 vermieteten die Schwestern MN und TN (vertreten durch ihre Mutter) den vom Fruchtgenussrecht betroffenen Teil der Liegenschaft ab 1. Jänner 2010 auf unbestimmte Dauer zu Geschäftszwecken an die N Beteiligungs GmbH.

4 Der nicht vom Fruchtgenussrecht betroffene Teil der Liegenschaft wurde vom Vater der MN und TN mit Vertrag vom 9. August 2010 ab 1. Jänner 2010 an die N Beteiligungs GmbH vermietet, der alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft war. Die N Beteiligungs GmbH vermietete die gesamte Liegenschaft an ihre Tochtergesellschaft N Montage GmbH, bei welcher wiederum der Vater von MN und TN alleiniger Gesellschafter war.

5 Revisionswerberin ist die aus den Schwestern MN und TN gebildete Vermietergemeinschaft. Diese reichte für die Jahre ab 2010 Erklärungen für die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO sowie Umsatzsteuererklärungen ein. Es ergingen entsprechende Feststellungsbescheide und Umsatzsteuerbescheide an die Revisionswerberin. Revisionswerberin ist die aus den Schwestern MN und TN gebildete Vermietergemeinschaft. Diese reichte für die Jahre ab 2010 Erklärungen für die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Paragraph 188, BAO sowie Umsatzsteuererklärungen ein. Es ergingen entsprechende Feststellungsbescheide und Umsatzsteuerbescheide an die Revisionswerberin.

6 Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer 2010 bis 2014 wieder auf. Es erließ an die Revisionswerberin für die Jahre 2010 bis 2016 Bescheide, mit denen festgestellt wurde, dass eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 188 BAO unterbleibt, sowie Umsatzsteuerbescheide, in welchen (nur) die Umsatzsteuer aufgrund Rechnungslegung festgesetzt wurde. Zur Bescheidbegründung wird auf den Bericht über die Außenprüfung und die Niederschrift über

die Schlussbesprechung verwiesen, aus denen sich u.a. ergibt, der Vater von MN und TN habe die in Rede stehende Liegenschaft im März 2009 erworben, als er auf der Suche nach einem neuen Firmensitz für die N Montage GmbH gewesen sei. Die N Montage GmbH habe per 31. Dezember 2009 den Firmensitz in diese Liegenschaft verlegt. Die Verträge über die Fruchtgenussrechtseinräumung und die Mietverträge seien erst nach der erstmaligen Nutzung durch die N Montage GmbH errichtet worden. Laut Aussage des Vaters von MN und TN sei niemals eine andere Verwendung der Liegenschaft als die Nutzung durch die N Montage GmbH geplant gewesen. MN und TN hätten sohin niemals die Möglichkeit gehabt, eigenständig die Nutzung der Liegenschaft zu gestalten. Die Verwendung des Fruchtgenussobjektes sei vielmehr von vorneherein vorgegeben worden. Die Einkünfte aus der Vermietung könnten daher nicht der Revisionswerberin zugerechnet werden. Die Einkünfte und Umsätze seien dem Vater von MN und TN zuzurechnen. Bei der Revisionswerberin sei jedoch die Umsatzsteuerschuld aufgrund Rechnungslegung gegeben. Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer 2010 bis 2014 wieder auf. Es erließ an die Revisionswerberin für die Jahre 2010 bis 2016 Bescheide, mit denen festgestellt wurde, dass eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Paragraph 188, BAO unterbleibt, sowie Umsatzsteuerbescheide, in welchen (nur) die Umsatzsteuer aufgrund Rechnungslegung festgesetzt wurde. Zur Bescheidbegründung wird auf den Bericht über die Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen, aus denen sich u.a. ergibt, der Vater von MN und TN habe die in Rede stehende Liegenschaft im März 2009 erworben, als er auf der Suche nach einem neuen Firmensitz für die N Montage GmbH gewesen sei. Die N Montage GmbH habe per 31. Dezember 2009 den Firmensitz in diese Liegenschaft verlegt. Die Verträge über die Fruchtgenussrechtseinräumung und die Mietverträge seien erst nach der erstmaligen Nutzung durch die N Montage GmbH errichtet worden. Laut Aussage des Vaters von MN und TN sei niemals eine andere Verwendung der Liegenschaft als die Nutzung durch die N Montage GmbH geplant gewesen. MN und TN hätten sohin niemals die Möglichkeit gehabt, eigenständig die Nutzung der Liegenschaft zu gestalten. Die Verwendung des Fruchtgenussobjektes sei vielmehr von vorneherein vorgegeben worden. Die Einkünfte aus der Vermietung könnten daher nicht der Revisionswerberin zugerechnet werden. Die Einkünfte und Umsätze seien dem Vater von MN und TN zuzurechnen. Bei der Revisionswerberin sei jedoch die Umsatzsteuerschuld aufgrund Rechnungslegung gegeben.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden der Revisionswerberin gegen die vorgenannten Bescheide als unbegründet ab. Es ging es von folgendem Sachverhalt aus: Der Vater habe die gesamte Liegenschaft zum Zweck der Schaffung eines neuen Firmensitzes für sein Unternehmen erworben. Die Firmensitzgründung bzw. -sitzverlegung sei per 31. Dezember 2009 erfolgt. Einzelne Flächen habe die N Montage GmbH bereits im Jahr 2009 tatsächlich genutzt (vor allem als Lagerfläche). Das Ausmaß des Fruchtgenussrechtes umfasse ca. 50% des gesamten Gebäudekomplexes. Der übrige Teil sei im Nutzungsrecht des Vaters verblieben. Sowohl die Revisionswerberin als auch der Vater hätten „ihre“ Teile am bebauten Grundstück an die N Beteiligungs GmbH vermietet. Diese habe den gesamten Komplex an ihre Tochtergesellschaft weitervermietet, deren Geschäftsführer ebenfalls der Vater sei. Es bestehe ein Naheverhältnis zwischen den Fruchtgenussparteien und zwischen den Vermietern und Mietern.

8 Im Fruchtgenussvertrag vom 30. März 2010 sei vereinbart worden, dass dieser ab 1. Jänner 2010 gelte und eine Gebäudefläche von 394,85m<sup>2</sup> (Büro- und Werkflächen) umfasse. Für die Fruchtgenussseinräumung sei dem Fruchtgenussgeber ein Jahresbetrag von 1.500 € in bar übergeben worden, um die Substanzminderung abzugelten. Die Dauer des Fruchtgenussvertrages sei vom 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2015 vereinbart worden und sei monatlich kündbar. Im Mietvertrag vom 31. März 2010 sei die Vermietung des Liegenschaftsanteils an die N Beteiligungs GmbH beginnend mit 1. Jänner 2010 vereinbart worden. Darin sei ein Gesamtmietzins (bestehend aus Nettomietzins, Betriebskostenkonto, Heizkostenkonto) vereinbart worden. Der Mieter sei verpflichtet, die Instandhaltungs- und Erhaltungsarbeiten im Mietgegenstand auf seine Kosten - ohne Anspruch auf Ersatz - durchzuführen. Eine Untervermietung sei nur an die Tochtergesellschaft der N Beteiligungs GmbH gestattet. Änderungen bedürften der Schriftform.

9 Durch diesen Mietvertrag erhielt die Revisionswerberin Mieteinnahmen von 17.140 € jährlich. Dem stünden Belastungen von 1.500 € jährlich an Substanzabgeltungen gegenüber. Die Substanzabgeltung sei allerdings nur dann zu bezahlen, wenn diese aus den Mieteinnahmen gedeckt werden könne. Die Mieten zuzüglich Betriebskostenkonto und Kautions seien ab August 2010 auf das Bankkonto der Revisionswerberin gezahlt worden. Am 1. Dezember 2011 sei die Rückzahlung der gesamten bisher erhaltenen Betriebskostenkonti in Höhe von 20.160 € an die

N Beteiligungs GmbH erfolgt. Das Betriebskostenkonto sei ab diesem Zeitpunkt lediglich vom Vater an die N Beteiligungs GmbH vorgeschrieben worden. Die Beratungskosten seien vom Steuerberater der Revisionswerberin in Rechnung gestellt worden (mit entsprechenden Honorarnoten). Es sei jedoch kein Mittelabgang vom Bankkonto der Revisionswerberin erfolgt. Diese seien offensichtlich vom Vater bezahlt worden.

10 In der Beweiswürdigung führte das Bundesfinanzgericht aus, dass aus den Kontodaten ersichtlich sei, dass seitens der Revisionswerberin keinerlei Betriebskosten tatsächlich bezahlt, die verrechneten Betriebskosten wieder rückgezahlt und in weiterer Folge lediglich ein Nettomietzins (also ohne Betriebskosten) verrechnet worden sei.

11 In der rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht zunächst zur Wiederaufnahme aus, dass die die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren gegenständlich vorgelegen seien und auch die erforderlichen Begründungen rechtmäßig ausgeführt worden seien. Zu den Sachbescheiden verwies das Bundesfinanzgericht darauf, dass Zurechnungsobjekt von Einkünften derjenige sei, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Gegenständlich habe der Vater seinen Töchtern das Fruchtgenussrecht an einem bebauten Grundstück, welches zur Vermietung diene, überlassen. Bei der Fruchtgenussberechtigten liege nur ein eingeschränktes Unternehmerrisiko vor, weil die eingesetzten Wirtschaftsgüter nicht in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stünden und ein Verlust grundsätzlich nicht eintreten könne. Die Zurechnung von Einkünften an sie habe daher zur Voraussetzung, dass die Unternehmerinitiative umso ausgeprägter vorliegen müsse. Die Zurechnung von Einkünften setze einerseits voraus, dass der Berechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen könne, indem er am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte; andererseits müsse er auch die mit der Einkunftsquelle im Zusammenhang stehenden Lasten tragen.

12 Es sei daher zu klären, ob der Vater der Revisionswerberin tatsächlich die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle, aus welcher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zufließen, übertragen habe. Schon die Chronologie des Falles lasse die tatsächlich Zurechnung des Objektes zu der Revisionswerberin bzw. die entsprechende Entfaltung von Unternehmerinitiative in Zweifel ziehen. Es sei zwar dargestellt worden, dass das Objekt auch anderen Mietern angeboten worden sei, allerdings sei tatsächlich immer beabsichtigt gewesen, den Firmensitz der N Beteiligungs GmbH bzw. deren Tochtergesellschaft dort zu schaffen. Zur erwähnten Fremdvermietung sei anzuführen, dass es hier zwar zwei Bestätigungen von Firmen gebe, Interesse an einer Anmietung gehabt zu haben. Es sei dabei aber auch angeführt worden, dass allenfalls eine Vermietung des ersten Stocks angedacht sei - dieser Bereich sei allerdings vom Fruchtgenussrecht nicht umfasst gewesen. Eine eigenständige Unternehmerinitiative der Revisionswerberin könne hier also nicht erkannt werden. Unter Abwägung der Gegebenheiten sei in freier Beweiswürdigung jedenfalls davon auszugehen, dass das bebaute Grundstück nicht tatsächlich an fremde Dritte hätte vermietet werden sollen. Diese Darstellung (Gründung des Firmensitzes) bestärke die Tatsache, dass der Revisionswerberin ein wesentlicher Punkt der Unternehmerinitiative nicht möglich gewesen sei - die Nutzung des Gebäudeteiles nach eigenen Intentionen, etwa durch das Suchen eigener Mieter. Dem Mietvertrag mit der N Beteiligungs GmbH liege daher keine unternehmerische Initiative der Fruchtgenussberechtigten zugrunde, weil der Vater schon beim Kauf der Liegenschaft über die Nutzung konkret entschieden habe.

13 Aus dem Fruchtgenussvertrag sei genauso wenig wie aus dem Mietvertrag zu erkennen, dass die Revisionswerberin irgendwelche „Investitionsentscheidungen“ treffen könnte. Es sei eher das Gegenteil anzunehmen. So sei unter Punkt 8. des Mietvertrages geregelt worden, dass der Mieter verpflichtet sei, die Instandhaltungs- und Erhaltungsarbeiten im Mietgegenstand auf seine Kosten - ohne Anspruch auf Ersatz - durchzuführen. Es habe seitens der Revisionswerberin auch keine Betriebskostenabrechnungen gegeben. In den Jahren 2010 und 2011 seien lediglich Betriebskostenkonti verrechnet worden, welche in weiterer Folge wieder zurückgezahlt worden seien. Diese Abrechnungen seien ausschließlich vom Vater geprüft und abgenommen worden. Dass hier die Mutter als vertretungsbefugte Person gegenüber ihren Kindern tätig geworden wäre, sei nicht angeführt worden, genauso wenig, dass der Vater als gesetzlicher Vertreter im Namen der Töchter tatsächlich tätig geworden wäre. Es sei in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass im Mietvertrag klar geregelt sei, dass auch Betriebskosten und Heizkosten verrechnet würden. Änderungen im Mietvertrag bedürften der Schriftlichkeit. Die vorgenommene Änderung im Bereich der Betriebs- und Heizkosten sei nicht in schriftlicher Form durchgeführt worden. Eine mangelnde Fremdüblichkeit sei hier jedenfalls zu erkennen. Die Revisionswerberin hätte also nicht einmal die Möglichkeit gehabt, auf diese Kosten Einfluss zu nehmen bzw. diese auch nur zu überprüfen. Es sei auch nicht

dargestellt, dass die Mutter als gesetzliche Vertreterin diese Überprüfung vorgenommen bzw. einer Änderung zugestimmt hätte. In der Abrechnung für 2010 seien zwar Betriebskosten vom Vater an die Revisionswerberin abgerechnet worden, eine Zahlung sei aber nicht erfolgt. Die mangelnde Zurechnung der Aufwendungen weise auf die mangelnde Unternehmerinitiative der Revisionswerberin hin.

14 Auch die nicht übereinstimmende Vertragsdauer der beiden Verträge weise die Revisionswerberin in doch erhebliche Schranken. Der Mietvertrag sei auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden. Der Fruchtgenussvertrag allerdings nur für einen Zeitraum von 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2015. Der Mieter (als nahestehendes Unternehmen) habe also davon ausgehen können, dass das Mietverhältnis auch noch über den Zeitpunkt 31. Dezember 2015 hinausgehen könnte. Durch die Nahebeziehung (Töchter - Vater - Gesellschafter und Geschäftsführer) sei jedenfalls davon auszugehen, dass es hier auch künftig keine Änderungen in der Nutzung geben werde. Die Revisionswerberin hätte also auch hier keinen, allenfalls einen nur sehr eingeschränkten eigenen Entscheidungsspielraum hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft gehabt.

15 Die Fruchtgenusseinräumung umfasse auch das Büro im Gesamtausmaß von rd. 81m<sup>2</sup>, allerdings nicht zur Gänze. Ein Teil davon werde dem Vater zugerechnet und von ihm ebenfalls an die N Beteiligungs GmbH vermietet. Aufgrund der räumlichen Darstellung wäre eine andere Vermietung gar nicht denkbar. Auch dies sei wiederum ein klarer Aspekt dafür, dass die Revisionswerberin nur an die N Beteiligungs GmbH, an welche auch der Vater vermietet habe, vermieten konnte. Eine klare Möglichkeit der Entfaltung von Unternehmerinitiative der Revisionswerberin könne hier nicht erkannt werden.

16 Der Vollständigkeit halber werde noch auf das Erfordernis einer rechtlich abgesicherten Position des Fruchtgenussberechtigten über eine gewisse Dauer eingegangen. Der Fruchtgenussgeber habe das Recht, den Vertrag unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat jederzeit aufzukündigen. Unter diesen Umständen könne eine zumindest mittelfristige Planung der Revisionswerberin in Bezug auf die Nutzung des Fruchtgenussgegenstandes nicht vorgenommen werden. Ein fremder Mieter würde hier kein Mietverhältnis eingehen.

17 Zusammengefasst sei festzuhalten, dass wegen der mangelnden Fremdüblichkeit und mangelnden Unternehmerinitiative die Einkünfte dem Inhaber der Liegenschaft zuzurechnen seien.

18 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die in Bezug auf die Feststellung von Einkünften zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage fehle, welche unternehmerische Initiative bei einem Erstvertrag von Minderjährigen gesetzt werden müsse, damit bei einem Fruchtgenuss die Einkünfte Minderjährigen zugerechnet werden könnten, wenn der Fruchtgenussgegenstand noch nicht vermietet sei. Insbesondere sei nicht geklärt, ob in diesem Fall die Abklärung von Verträgen mit dem Pflschaftsgericht und die Besorgung der pflschaftsgerichtlichen Genehmigung der Fruchtgenussrechtseinräumung und Vermietung eine hinreichende unternehmerische Initiative von Minderjährigen darstelle. Voraussetzung sei lediglich, ob die Revisionswerberin die Einkünfteerzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet habe, sozusagen Unternehmerinitiative gezeigt habe. Die notwendige Unternehmerinitiative habe sich darauf zu beschränken, was Minderjährigen möglich sei.

19 Die Revisionswerberin sei im konkreten Fall, vertreten durch die Mutter, mit aus Eigeninitiative erstellten Verträgen mit dem Pflschaftsgericht hinsichtlich der Annahme der Fruchtgenussrechtseinräumung und der Verwertung des Fruchtgenusses in Kontakt getreten, um die Voraussetzungen für eine Einkünfteerzielung zu schaffen. Die Revisionswerberin sei eigeninitiativ tätig geworden und habe damit die Einkünfteerzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet. Die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts zur notwendigen Unternehmensinitiative sei bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt verfehlt, da die besonderen Umstände der MN und TN nicht berücksichtigt worden seien.

20 In Bezug auf die Umsatzsteuer wird zur Zulässigkeit der Revision vorgebracht, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Unternehmereigenschaft im Sinn des § 2 UStG 1994 aufgrund unternehmerischer Eigeninitiative von Minderjährigen fehle. In Bezug auf die Umsatzsteuer wird zur Zulässigkeit der Revision vorgebracht, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Unternehmereigenschaft im Sinn des Paragraph 2, UStG 1994 aufgrund unternehmerischer Eigeninitiative von Minderjährigen fehle.

21 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

22 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

2 3 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß Paragraph 34, Absatz 3, VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

24 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

#### 1. Zurechnung von Einkünften:

2 5 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. VwGH 15.12.2010, 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 , VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

2 6 Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht iSd ABGB sind grundsätzlich originäre Einkünfte des Berechtigten. Der Fruchtgenussberechtigte muss dazu auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand und Abgaben) tragen (vgl. VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219, mwN). Zu den von den Fruchtnießern zu tragenden Lasten gehören auch die Betriebskosten (vgl. VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065). Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht iSd ABGB sind grundsätzlich originäre Einkünfte des Berechtigten. Der Fruchtgenussberechtigte muss dazu auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand und Abgaben) tragen vergleiche , VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219, mwN). Zu den von den Fruchtnießern zu tragenden Lasten gehören auch die Betriebskosten vergleiche , VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065).

2 7 Mit dem Vorbringen zur Unternehmensinitiative wird eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht aufgezeigt. Die Voraussetzungen für die Anerkennung von Fruchtgenussvereinbarungen unterscheiden sich nicht danach, ob die Fruchtniesser minderjährig sind oder nicht (vgl. etwa VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065 zu minderjährigen Kindern als Fruchtnießern). Mit dem Vorbringen zur Unternehmensinitiative wird eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht aufgezeigt. Die Voraussetzungen für die Anerkennung von Fruchtgenussvereinbarungen unterscheiden sich nicht danach, ob die Fruchtniesser minderjährig sind oder nicht vergleiche , etwa VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065 zu minderjährigen Kindern als Fruchtnießern).

28 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist wesentliche Voraussetzung für die Anerkennung einer Fruchtgenussvereinbarung, dass der Fruchtnießer die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Die Revision übersieht, dass das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass der Mietvertrag, der in weiterer Folge vom Pflugschaftsgericht genehmigt wurde, nicht auf einer Eigeninitiative der Revisionswerberin beruhte, sondern der Mieter durch den Vater von MN und TN vorgegeben wurde. Dieser Beweiswürdigung wird im Zulässigkeitsvorbringen nichts Substantiiertes entgegengesetzt. Der Verwaltungsgerichtshof vermag der im Einzelfall getroffenen Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, der Vater von MN und TN habe den Mieter vorgegeben und damit der Revisionswerberin die Möglichkeit genommen, die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen zu gestalten, im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit der Revision nicht entgegenzutreten.

29 Wenn die Revision anführt, dass der Inhalt des Mietvertrages vom Pflugschaftsgericht wesentlich bestimmt wurde, ist darauf zu verweisen, dass weder im bisherigen Verfahren noch in der Revision vorgebracht wurde, dass das Pflugschaftsgericht Einfluss auf die Auswahl der Person des Mieters genommen hat.

30 Die Revisionswerberin führt weiters aus, es sei unstrittig, dass sie die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses getragen habe. Damit entfernt sie sich vom festgestellten Sachverhalt. Das Bundesfinanzgericht hat - wenn auch teilweise disloziert - festgestellt, dass die Betriebskosten von der Revisionswerberin nicht getragen wurden und vom betreffenden Konto keine entsprechenden Abbuchungen erfolgt sind. Zudem sei die Revisionswerberin nicht in die Betriebskostenabrechnungen eingebunden gewesen. Dagegen wendet sich die Revision nicht.

31 Somit kann aber dem Bundesfinanzgericht nicht entgegengetreten werden, wenn es für Zwecke der Einkünftezurechnung eine Fruchtgenussvereinbarung nicht anerkannt hat.

## 2. Umsatzsteuer

3 2 Im Fall der Erhebung einer außerordentlichen Revision obliegt es dem Revisionswerber, gesondert jene Gründe in hinreichend konkreter Weise anzuführen, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Beurteilung der Zulässigkeit der Revision erfolgt demnach anhand des Vorbringens in der gesonderten Zulassungsbegründung. In den „gesonderten“ Gründen zur Zulässigkeit der Revision nach § 28 Abs. 3 VwGG ist daher konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht bzw. konkret welche Rechtsfrage der Verwaltungsgerichtshof uneinheitlich oder noch gar nicht beantwortet hat (vgl. VwGH 10.5.2021, Ra 2020/15/0023, mwN). Im Fall der Erhebung einer außerordentlichen Revision obliegt es dem Revisionswerber, gesondert jene Gründe in hinreichend konkreter Weise anzuführen, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird. Die Beurteilung der Zulässigkeit der Revision erfolgt demnach anhand des Vorbringens in der gesonderten Zulassungsbegründung. In den „gesonderten“ Gründen zur Zulässigkeit der Revision nach Paragraph 28, Absatz 3, VwGG ist daher konkret darzulegen, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht bzw. konkret welche Rechtsfrage der Verwaltungsgerichtshof uneinheitlich oder noch gar nicht beantwortet hat vergleiche , VwGH 10.5.2021, Ra 2020/15/0023, mwN).

3 3 Wenn die Revision nur pauschal anführt, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu der Frage der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG aufgrund unternehmerischer Eigeninitiative von Minderjährigen fehle, wird damit keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt, weil nicht dargelegt wird, aus welchem Grund sich die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit und Unternehmereigenschaft bei Minderjährigen von jener bei Erwachsenen unterscheiden sollte. Das Zulässigkeitsvorbringen enthält keine Darstellung, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichen würde. Wenn die Revision nur pauschal anführt, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu der Frage der Unternehmereigenschaft im Sinne des Paragraph 2, UStG aufgrund unternehmerischer Eigeninitiative von Minderjährigen fehle, wird damit keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt, weil nicht dargelegt wird, aus welchem Grund sich die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit und Unternehmereigenschaft bei Minderjährigen von jener bei Erwachsenen unterscheiden sollte. Das Zulässigkeitsvorbringen enthält keine Darstellung, in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichen würde.

34 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche

Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

3 5 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 8. September 2022

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2021150054.L00

**Im RIS seit**

03.10.2022

**Zuletzt aktualisiert am**

18.10.2022

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)