

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

04.03.1986

Geschäftszahl

85/14/0133

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Tobola, über die Beschwerde des Dr. RN, der JN und des Ing. MN, die Zweitbeschwerdeführerin und der Drittbeschwerdeführer vertreten durch den Erstbeschwerdeführer, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 2. Juli 1985, Zl. B 233-3/83, betreffend Feststellung von Einkünften für 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern z.H. des Erstbeschwerdeführers Aufwendungen in der Höhe von S 9.960,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Erstbeschwerdeführer, ein Rechtsanwalt, war bis zum Ende des Jahres 1980 Alleineigentümer einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abwerbenden Liegenschaft. Zu Ende dieses und zu Beginn des folgenden Jahres schenkte er seiner Ehegattin (Zweitbeschwerdeführerin) und seinem Sohn (Drittbeschwerdeführer) je ein Drittel der Liegenschaft. Gleichzeitig räumte der Erstbeschwerdeführer seiner Ehegattin auf Lebenszeit unentgeltlich das grundbücherlich einzuverleibende Fruchtgenußrecht an dem ihm verbleibenden Drittelanteil der Liegenschaft ein. Im Schenkungsvertrag ist festgehalten, daß die gegenständliche Schenkung (von Liegenschaftsanteil und Fruchtgenuß) zur Sicherstellung der Versorgung der Geschenknehmerin sowie zur Vorwegnahme einer erbrechtlichen Regelung erfolge. Für die Schenkung des Drittelanteiles und die Einräumung des Fruchtgenußrechtes übernahm die Ehegattin die Verpflichtung zur Rückzahlung von zwei Drittel eines auf der Liegenschaft lastenden Pfandrechtes von insgesamt S 660.380,--. Zur Rückzahlung des verbleibenden Drittels wurde der Sohn verpflichtet.

In einer Abgabenerklärung für das Jahr 1981 (Streitjahr) gemäß § 188 BAO sind zwei Drittel der Mieteinkünfte von insgesamt S 240.696,-- als solche der Zweitbeschwerdeführerin und ein Drittel als solche des Drittbeschwerdeführers (Sohn) ausgewiesen. Das Finanzamt hingegen rechnete im entsprechenden Feststellungsbescheid jedem der drei Beschwerdeführer je ein Drittel der Einkünfte zu, weil es in der unentgeltlichen Fruchtgenußeinräumung eine gemäß § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 nicht abzugsfähige freiwillige Zuwendung an eine unterhaltsberechtigzte Person erblickte.

Mit Berufung wandten die Beschwerdeführer ein, die Zweitbeschwerdeführerin habe mit der Fruchtgenußeinräumung auch die entsprechenden Verpflichtungen übernommen. Es seien nicht künftige Einkünfte, sondern eine Einkunftsquelle überlassen worden. Die Fruchtnießerin (Zweitbeschwerdeführerin) über ihre Besitz- und Verwaltungsrechte in der Form des Mitspracherechtes im gesetzlichen Rahmen voll aus, so daß § 20 Abs. 1 (Z. 4) EStG 1972 nicht zum Zug kommen könne.

Einem Ersuchen des Finanzamtes, 1.) die Mieter der Liegenschaft bekanntzugeben und 2.) die Mietverträge vorzulegen, entsprachen die Beschwerdeführer im ersten Punkt voll, im zweiten Punkt in der Weise, daß sie Mietzinsabrechnungen der Jahre 1982 und 1983 übermittelten.

Am 9. Mai 1985 nahm das Finanzamt eine Niederschrift mit einem Organ der Bestandnehmerin auf, aus der im wesentlichen hervorgeht, daß die Zweitbeschwerdeführerin nie bei "Mietverhandlungen" dabei gewesen sei, "nach außenhin" aber vom bei den Verhandlungen stets anwesenden Erstbeschwerdeführer vertreten werde.

Verhandlungen mit Behörden wegen baulicher bzw. behördlich genehmigungspflichtiger Veränderungen am Mietgegenstand führe immer der Erstbeschwerdeführer.

Diese Niederschrift hielt die belangte Behörde den Beschwerdeführern mit dem Bemerkten vor, aus ihr sei ersichtlich, daß die Fruchtnießerin die mit dem Fruchtgenuß verbundenen Besitz- und Verwaltungsrechte nicht ausübe.

Darauffin erklärten die Beschwerdeführer, daß die Zweitbeschwerdeführerin ihre Besitz- und Verwaltungsrechte hinsichtlich des ihr eingeräumten Fruchtgenußrechtes sehr wohl ausübe. Sie vereinnahme die auf ihren Fruchtgenußanteil entfallenden Entgelte, verfüge über sie und versteuere sie. Die Verwaltung des gesamten Objektes, also nicht nur bezüglich des Fruchtgenußrechtes, besorge die Rechtsanwaltskanzlei des Erstbeschwerdeführers.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführer aus nachstehenden Gründen keine Folge:

Stelle die Bestellung des Fruchtgenusses lediglich eine Überlassung künftiger Erträge dar, dann erfolge die Zurechnung weiter an den Besteller des Fruchtgenusses. Handle es sich hiebei jedoch um die Überlassung der Einkunftsquelle, so daß der Fruchtnießer tatsächlich die mit dem Fruchtgenuß verbundenen Besitz- und Verwaltungsrechte ausübe, dann erfolge die Zurechnung der Einkünfte auch dann beim Fruchtnießer, wenn die Bestellung freiwillig oder an den gesetzlich Unterhaltsberechtigten erfolge. Folglich sei im Beschwerdefall zu prüfen, ob hinter der behaupteten Abtretung einer Einkunftsquelle nicht nur eine Abtretung der Einkünfte verborgen sei. Erforderlich für die Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtnießer sei die tatsächliche Nutzung. Der Fruchtnießer müsse also den fruchtgenußbelasteten Gegenstand in Besitz nehmen, ihn verwalten und die Nutzung daraus tatsächlich ziehen. Gemäß § 513 ABGB bestünden die Verpflichtungen des Nutzungsberechtigten darin, die dienstbare Sache in dem Stande, in welchem sie übernommen wurde, zu erhalten, und aus dem Ertrag die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen. Auch zivilrechtlich sei die Fruchtgenußbestellung somit keine Zuwendung einzelner künftiger Erträge, sondern die Übertragung des Rechtes zur Erzielung solcher Erträge im eigenen Namen. Entscheidend für die Zurechnung sei der Umstand, in wessen Vermögen sich das wirtschaftliche Engagement auswirke. Auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stelle bei der Zurechnung der Einkunftsquelle darauf ab, wer den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirkliche (Erkenntnis vom 13. Februar 1985, Zl. 83/13/0225). Durch die Übertragung des Fruchtgenußrechtes an einer Liegenschaft werde der Berechtigte in der Folge in die Lage versetzt, die Pflichten eines Vermieters zu erfüllen.

Im Beschwerdefall habe die Fruchtnießerin die Ausübung ihrer Besitz- und Verwaltungsrechte in Form der Ausübung des Mitspracherechtes behauptet. Aus der Niederschrift vom 9. Mai 1985 sei jedoch ersichtlich, daß die Fruchtgenußberechtigte nach außen hin nie in Erscheinung getreten sei. Alle für das Mietobjekt vorgenommenen Entscheidungen habe weiterhin der Ehegatte getroffen. Unternehmerisches Engagement der Fruchtnießerin sei keines zu erkennen. In der Beantwortung des hiezu ergangenen Vorhaltes hätten die Beschwerdeführer bestätigt, daß die Verwaltung des Mietobjektes von der Kanzlei des Erstbeschwerdeführers ausgeübt werde, die Zweitbeschwerdeführerin aber ihre Besitz- und Verwaltungsrechte dahingehend ausübe, daß sie die auf ihren Fruchtgenußanteil entfallenden Entgelte vereinnahme, darüber verfüge und versteuere. Gerade das aber bringe zum Ausdruck, daß es sich im gegenständlichen Fall lediglich um eine Übertragung der Einkünfte handle und kein eigenverantwortliches Handeln der Fruchtnießerin vorliege. Somit fehlten die für eine Übertragung der Einkunftsquelle geforderten Merkmale. Es liege vielmehr nur die Überlassung künftiger Erträge vor, somit eine gemäß § 20 EStG 1972 steuerlich unbeachtliche Maßnahme der Einkommensverwendung.

Vorliegende Beschwerde macht zwar ausdrücklich nur inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, schlüssig aber auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht verletzt, daß die fraglichen Einkünfte nicht zu einem Drittel auf den Drittbeschwerdeführer und zu zwei Drittel auf die Zweitbeschwerdeführerin, sondern zu je einem Drittel auf alle drei Beschwerdeführer verteilt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Nach österreichischer Lehre und Rechtsprechung ist unbestritten, daß ein Fruchtnießer (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1972 beziehen kann, und zwar auch bei einem "Zuwendungsertrag", um den es im Beschwerdefall allein geht (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², § 2 Tz 14, Schimetschek, Zur Besteuerung des Nießbrauches, FJ 11/78, Margreiter, Zum Fruchtgenuß am Mietwohnhaus, FJ 10/85, Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts² I, Seite 25, Ruppe, Handbuch der Familienverträge², Seite 142 f, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 1954, Zlen. 543, 544/53, Slg. Nr. 897/F, vom 21. September 1962, Zl. 2216/61, und vom 3. Dezember 1965, Zl. 2276/64, Slg. Nr. 3373/F). Voraussetzung ist allerdings, daß sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die Einkünfte im Voraus einem anderen abtritt; die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a. a.O., § 2 Tz 12 bis 14, Margreiter, a.a.O., Werndl,

Fruchtgenußrecht gegen die Progression, SWK 1983 A I 263, Doralt-Ruppe, a.a.O., Ruppe, a.a.O., Seite 129, und Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. April 1982, Zl. 13/3251/80), die einkommensteuerrechtlich unbeachtlich bleibt, sofern nicht Sondertatbestände wie 18 Abs. 1 Z. 1 und § 29 Z. 1 EStG 1972 Platz greifen.

2. Wird jemandem jedoch eine Einkunftsquelle übertragen, dann sind ihm die Einkünfte aus dieser Quelle jedenfalls zuzurechnen, wobei es ohne Belang ist, wie und warum ihm die Einkunftsquelle übertragen wurde. Es sind somit auch Einkünfte aus einer Einkunftsquelle, die dem Steuerpflichtigen freiwillig oder in Erfüllung einer Unterhaltspflicht bzw. unentgeltlich überlassen wurde, ihm als dem Inhaber dieser Einkunftsquelle zuzurechnen (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a. a.O., § 2 Tz 13 und 14, Margreiter, a.a.O., Werndl, a.a.O., Doralt-Ruppe, a.a.O., Ruppe, a.a.O., Seiten 130, 134 f und 144 f, Heidinger-Kamper in Handbuch der Familienverträge², Seite 649; vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 28. April 1982, Zl. 13/3251/80). Die Aussage des Erkenntnisses vom 25. Juni 1969, Zl. 1430/68, Slg. Nr. 3936/F, Einkünfte aus einem Fruchtgenuß wären keine originären Einkünfte des Berechtigten, wenn der Fruchtgenuß in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht eingeräumt wird, vermag der Verwaltungsgerichtshof in dieser allgemeinen (die Überlassung der Fruchtnießung im Sinne einer Einkunftsquellenübertragung umschließenden) Form nicht mehr aufrecht zu erhalten. Da dieses Erkenntnis noch zu einem formell anderen Gesetz (zum Einkommensteuergesetz 1953) erging, bedarf das Abgehen von dieser Rechtsprechung keiner Verstärkung des erkennenden Senates gemäß § 13 Abs. 1 Z. 1 VwGG (siehe beispielsweise Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit², Seite 140 letzter Absatz und das dort angeführte Erkenntnis).

3. Eine Einkunftsquelle kann nun nicht nur durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, welche die Erzielung von Einkünften ermöglichen, überlassen werden, sondern auch in der Weise, daß der (wirtschaftliche) Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auf dessen Nutzung verzichtet und sie einem anderen überläßt, wie dies z.B. eben bei einer Fruchtnießung der Fall sein kann (Werndl, a. a.O.). Von der Überlassung der Einkunftsquelle durch Einräumung einer Nutzungsberechtigung kann allerdings nicht schon dann die Rede sein, wenn der Eigentümer dem "Fruchtnießer" einzig und allein die Einkünfte überläßt, die Dispositionen zu ihrer Erzielung aber nach wie vor selbst trifft. Die Einkunftsquelle kann erst als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluß nehmen kann, in dem er - z. B. durch zulässige Investitionen, durch Erschließung neuer Einnahmen, durch Belassung bestehender Einkünfte kraft eigenen Rechts oder durch Verzicht auf künftige Einkünfte - am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., § 2 Tz 11 und 14, Margreiter, a.a.O., Werndl, a.a.O., Ruppe, a.a.O., Seiten 131, 133 und 143, Heidinger-Kamper, a.a.O., Seite 647; vgl. auch nochmals das Erkenntnis Slg. Nr. 897/F). Die zivilrechtliche Fruchtnießung (§§ 509 ff ABGB) an einem Bestandobjekt entspricht dabei grundsätzlich diesem Bild der Überlassung einer Einkunftsquelle (Margreiter, a.a.O., Werndl, a. a.O., Ruppe, a.a.O., Seite 143, und Heidinger-Kamper, a.a.O., Seite 648). In Anbetracht der Anknüpfung des Einkommensteuerrechts an die tatsächlichen (wirtschaftlichen) Verhältnisse genügt allerdings nicht bloß die rechtliche Begründung der Fruchtnießung. Es müssen vielmehr auch die tatsächlichen den rechtlichen Verhältnissen entsprechend gestaltet werden (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., 9 2 Tz 11, Ruppe, a.a.O., Seite 129, und Heidinger-Kamper, a.a.O., Seite 646). Für die Fruchtnießung an einem Gebäude, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandobjekt), bedeutet dies, daß der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat - bei Übernahme bestehender Verträge ist die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen -, daß (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern der Fruchtnießer trifft, daß er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, daß die Mieten auf sein Konto überwiesen werden (Heidinger-Kamper, a.a.O., Seite 648) und daß grundsätzlich auch er die ihm gemäß §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a. a.O., § 2 Tz 14; siehe nochmals das hg. Erkenntnis vom 28. April 1982, Zl. 13/3251/80).

Die vorstehenden, auf den vollen Fruchtgenuß an einem Bestandobjekt abgestellten Erwägungen gelten bei einem anteiligen Fruchtgenuß sinngemäß. In diesem Fall hat der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber bezüglich des Anteiles (unter Anzeige der anteiligen Vertragsübernahme) als Bestandgeber aufzutreten, er hat nach Maßgabe seines Anteiles an Bestandzinsvereinbarungen mitzuwirken und anteilmäßig Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis zu sein; es ist sicherzustellen, daß ihm von den wohl regelmäßig bei einer Stelle (auf ein gemeinsames Konto) in einheitlichen Beträgen eingehenden Bestandzinsen laufend seine Anteile zukommen, und er hat anteilig die dem Fruchtnießer obliegenden Lasten zu tragen.

4. Die belangte Behörde hat zwar im angefochtenen Bescheid die Rechtslage im wesentlichen richtig erkannt, jedoch den Sachverhalt nicht ausreichend geklärt; denn die aus der Niederschrift vom 9. Mai 1985 gewonnene Feststellung, die Fruchtgenußberechtigte sei nach außen hin nie in Erscheinung getreten, trifft nur insofern zu, als diese nach der Niederschrift nie in eigener Person in Erscheinung trat. Die Niederschrift schließt aber keineswegs aus, daß die Zweitbeschwerdeführerin gegenüber der Mieterin nicht auch durch einen Bevollmächtigten in Erscheinung getreten ist. Die Beschwerde verweist vielmehr zutreffend auf die in derselben Niederschrift festgehaltene Aussage des Organes der Mieterin, daß seines Wissens die Zweitbeschwerdeführerin (und der Drittbeschwerdeführer) nach außen hin durch den Erstbeschwerdeführer vertreten werde. Handeln durch einen Bevollmächtigten wäre aber durchaus der Zweitbeschwerdeführerin zuzurechnen. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage hätte die belangte Behörde daher prüfen müssen, ob der Erstbeschwerdeführer

die Zweitbeschwerdeführerin nach außen erkennbar nicht nur in ihrer Eigenschaft als Miteigentümerin, sondern auch in ihrer Eigenschaft als Fruchtnießerin vertrat und bei dieser Vertretung zudem im Sinne des obigen Punktes 3 eine der Zweitbeschwerdeführerin in ihrer Eigenschaft als Fruchtnießerin zuzurechnende und für die steuerliche Berücksichtigung der Fruchtnießung ausreichende Tätigkeit entfaltete. Die aktenkundigen Mietzinsabrechnungen deuten zwar dadurch, daß der Erstbeschwerdeführer auf ihnen nicht als Rechnungsleger aufscheint, im Sinne eines Indizes auf die Fruchtnießung der Zweitbeschwerdeführerin hin, sie betreffen aber nicht das Streitjahr.

5. Der belangten Behörde ist somit ein Verfahrensmangel unterlaufen. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Von der Durchführung der von den Beschwerdeführern beantragten Verhandlung konnte der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG absehen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Wien, am 4. März 1986