

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RSM Austria Steuerberatung GmbH, Tegetthoffstraße 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 16. Mai 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. April 2017 betreffend Einkommensteuer 2013 – 2015 nach der am 29.8.2023 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i.V.m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) in Anwesenheit der Vertreter der Beschwerdeführerin, Stb/WP Mag. Stefan Walter für die RSM Austria Steuerberatung GmbH und Franz Capoun sowie von HR Mag. Patric Flament für das Finanzamt Österreich abgehaltenen mündlichen Verhandlung zur Steuernummer ***BF1StNr1***

A) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

B) den Beschluss gefasst:

I. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 werden gem § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bericht vom 28.2.2017 wurde eine vom Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf (Vorgänger des Finanzamtes Österreich; belangte Behörde) durchgeführte Außenprüfung abgeschlossen.

In der Tz. 1 „AfA/Fruchtgenuss ab dem Jahr 2012“ vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass mit der Schenkung von Liegenschaften durch die Beschwerdeführerin an ihren Sohn ein Nettovorbehaltsfruchtgenuss vorliegt und der Beschwerdeführerin die Einkünfte zuzurechnen sind. Mangels Zahlung einer Substanzabgeltung durch die Beschwerdeführerin (Fruchtgenussberechtigte) an ihren Sohn (zivilrechtlicher Eigentümer; Fruchtgenussbesteller) kann die Beschwerdeführerin keine AfA mehr geltend machen. Zudem sei in dem für die Außenprüfung maßgeblichen Vertrag (Schenkungsvertrag vom 31.1.2012) kein Belastungs- und Veräußerungsverbot ersichtlich.

[...]

Die Tz. 7 des Berichtes lautet (auszugsweise):

*„TZ. 7 — Geltend gemachte Aufwendungen und Vorsteuern iZm Scheinunternehmen:
Im Belegwesen des geprüften Unternehmens befanden sich im Prüfungszeitraum Rechnungen der Firmen*

AB,
CD,
EF Einzelunternehmen,
GH.

(5. auch Tz3+6, 8-9)

*Aufgrund der Erhebungen des LKA und der Finpol sowie der nachfolgenden Hauptverhandlung vor dem Landesgericht für Strafsachen ***LGS_GZ*** ist es als erwiesen anzusehen, dass die Rechnungen der ***AB***, ***CD*** sowie des Einzelunternehmens ***EF****

*Scheinrechnungen waren und die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen nicht von den genannten Unternehmen, sondern von Schwarzarbeitern zu einem weitaus geringeren Preis, als der in den Rechnungen ausgewiesen wurde, erbracht worden waren. Da die Rechnungen u.a. für vermietete Objekte von Fr. ***Bf1*** ausgestellt wurden, bestand auch der Verdacht, dass diese Rechnungen Eingang in das Rechenwerk bei Ermittlung der Einkünfte aus V+V dieser vermieteten Objekte gefunden haben und es damit zu einer Verkürzung an Umsatz- und Einkommensteuer gekommen ist. Das entsprechende Urteil vom 15.04.2014 ist allen Beteiligten bekannt und wurde im Prüfungsverfahren mehrmals inhaltlich besprochen.*

[...]

Wie bereits in den vorgelagerten Besprechungen festgehalten, wird seitens der BP sowohl der Aufwand/Werbungskosten (siehe Tz 10), als auch die, mit den Rechnungen der ob genannten Scheinunternehmen in Verbindung stehenden und geltend gemachten Vorsteuern, aberkannt. Es wurde nachgewiesen (s.o. sowie Tz 8—9), dass die auf den Rechnungen aufscheinenden Unternehmer, tatsächlich die abgerechneten Leistungen nicht erbracht haben, die Leistungsempfänger verfügen somit nicht über eine formgerechte Rechnung und können daher Vorsteuerabzug aus diesen (Schein-)Rechnungen nicht geltend machen.

Da nachweislich entsprechende Arbeiten durchgeführt wurden, wird der daraus resultierende Aufwand gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt und mit 50% der Nettobeträge an Werbungskosten in Ansatz gebracht. (siehe Tz 10).“

In der Tz. 10 „Berechnung Aufwand Subunternehmen – Schätzung § 184“ wird von der Außenprüfung angeführt, dass der geltend gemachte Aufwand, der auf die Firmen *****AB*****, *****CD*****, *****EF***** Einzelunternehmen und *****GH***** entfällt, im Schätzungswege nur zu 50 % anerkannt wird, weil die in diesen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen zwar grundsätzlich erbracht wurden, jedoch nicht von den rechnungslegenden Firmen.

Bescheide

Am 24.4.2017 erließ die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 – 2015. Die Begründung, die in den einzelnen Bescheiden abgedruckt ist, lautet:

„Die durch die Betriebsprüfung festgestellten rechnerischen Folgewirkungen bezüglich Zehntelabsetzungen und Absetzung für Abnutzung wurden in Ansatz gebracht.

Die Detailzahlen wurden bereits im BP-Bericht vom 28.02.2017 (Tabellenanhang) dargestellt.“

Beschwerde

Mit Beschwerde vom 15.5.2017 wurde wie folgt Beschwerde erhoben:

„Hiermit bringen wir gegen die im Betreff genannten Bescheide der Jahre 2013-2015 in offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde ein und beantragen die Veranlagungen gemäß den eingebrachten Einkommensteuererklärungen 2013-2015, ohne Kürzungen von Zehntelabsetzungen und Absetzung für Abnutzung durchzuführen.

Begründung:

!Zm den gekürzten Zehntelabsetzungen verweisen wir auf die zum gleichen Sachverhalt eingebrachte Beschwerde gegen die USt Bescheide 2009-2012 vom 19.04.2017 unter Pkt 2) Nichtanerkennung von Werbungskosten. Die Zehntelabsetzungen sind daher in voller Höhe gemäß den ESt-Erklärungen fortzusetzen.

*Absetzungen für Abnutzung: Wir gehen davon aus, dass sowohl die Einkunftsquelle als auch das wirtschaftliche Eigentum an den zur Vermietung dienenden Gebäuden der Fruchtnießerin, Frau *****Bf1*****, zuzurechnen sind. Das wirtschaftliche Eigentum liegt nach wie vor bei Frau*

****Bf1***, sodass die AfA anzuerkennen ist. In diesem Zusammenhang verweisen wir auf unsere Ausführungen vom 30.08.2016 Pkt 1) welche als Beilage zum BP-Bericht vom 28.02.2017 angeschlossen wurden.*

Anträge

Wir beantragen, die Veranlagungen zur Einkommensteuer 2013-2015 ohne Kürzungen von Zehntelabsetzung und AfA durchzuführen.

Darüber hinaus beantragen wir die Aufhebung der Anspruchsinsen 2013.

Für Rückfragen steht die ausgewiesene steuerliche Vertretung selbstverständlich gerne zur Verfügung.“

Das Schreiben vom 30.8.2016 lautet auszugsweise:

„Wie angefordert dürfen wir zu den offenen Punkten gem Verständigung über die Schlussbesprechung gem § 149 (1) BAG vom 19.08.2016 wie folgt Stellung nehmen:

Zu Pkt 1:

Zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der für die Erzielung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eingesetzten Gebäude:

*In Ihrem Email vom 14.04.2016 wird unter Punkt 1 die Schenkung der zur Erzielung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dienenden Liegenschaften an Herrn ***ST*** ausführlich dargestellt. Diese Schenkung erfolgte grundsätzlich mit Vertrag vom 31.01.2012. Zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den mit dem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht belasteten Liegenschaften ist festzuhalten:*

*Im Entwurf vom 28.01.2012 (siehe Anhang) wurde unter § 7 "Belastungs- und Veräußerungsverbot" die Einräumung solcher Belastungs- und Veräußerungsverbote zu Gunsten der Geschenkgeberin vorgesehen. Die tatsächliche Einräumung solcher Belastungs- und Veräußerungsverbote war daher von den Vertragsparteien immer beabsichtigt. In den am 31.01.2012 letztendlich unterfertigten Schenkungsvertrag war diese Bestimmung nicht mehr ausdrücklich enthalten. da bei einer tatsächlichen Verbücherung dieses Belastungs- und Veräußerungsverbotes im Grundbuch die Schwierigkeit bestanden hätte, die für die Sanierung der Liegenschaften geplanten Finanzierungen (Kredite) ohne größeren bürokratischen Aufwand aufnehmen zu können. Die Streichung dieser Bestimmung erfolgte unmittelbar bei Unterzeichnung des Schenkungsvertrages, damit eine Verbücherung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes nicht erfolgen sollte. Tatsächlich war und ist mündlich vereinbart, dass der Geschenknehmer, Herr ***ST***, mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Geschenkgeberin belastet ist. Dies kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass vereinbart ist, dass im Falle eines Vorversterbens des Herrn ***ST*** vor dem Ableben von Frau ***Bf1***, die betreffenden Liegenschaften wieder an Frau ***Bf1*** im Erbwege rückzuübertragen sein werden. Ohne Zustimmung von Frau ***Bf1*** ist eine Veräußerung der*

*Liegenschaften daher ausgeschlossen. Die für die Sanierung der Liegenschaften notwendigen Kreditmittel werden ebenfalls von Frau ***Bf1*** als Fruchtgenussberechtigte aufgenommen. dies stellt ebenfalls ein wichtiges Indiz für das tatsächlich vereinbarte Belastungs- und Veräußerungsverbot dar. Nach dem die Fruchtnießerin weiterhin alle mit den Bestandsobjekten verbundenen Kosten, wie insbesondere die Sanierungsaufwendungen der Gebäudesubstanz, trägt, ist gerade dies der Nachweis des weiterhin vorliegenden wirtschaftlichen Eigentums an den betreffenden Gebäuden. Wir sind daher der Auffassung, dass sowohl die Einkunftsquelle als auch das wirtschaftliche Eigentum an den zur Vermietung dienenden Gebäuden der Fruchtnießerin zuzurechnen sind.“*

Die Beschwerde vom 19.4.2017 lautet auszugsweise:

„2) Nichtererkennung von Werbungskosten pauschal im Ausmaß von 50% - Schätzung der Werbungskosten im Ausmaß von 50% der verrechneten Beträge (Tz 6-10 des BP-Berichts vom 28.2.2017)

*Gem Außenprüfung wird eine Schätzung von bestimmten Werbungskosten vorgenommen und werden diese unter Verweis auf die Erkenntnisse ("Indizienlage") der Betriebsprüfung gem des Prüfbericht Tz 10 nur zu 50% der verrechneten (und bezahlten) Beträge anerkannt, da die Grundlagen für die Abgabenbehörde offenbar nicht ermittelt werden konnten. Es handelt sich dabei um Rechnungen der Firmen ***AB***, ***CD***, ***GH*** und des Einzelunternehmens ***EF*** der Jahre 2009 bis 2012. Der nicht anerkannte Aufwand (bzw Werbungskosten) beträgt für die Jahre 2009 bis 2012 in Summe € 120.228,14 (50% vom € 244.739,49).*

*Die Außenprüfung stellt jedoch ausdrücklich in ihrem Bericht fest, dass tatsächlich Leistungen an den Vermietungsobjekten durchgeführt wurden. Das bedeutet folglich, dass Frau ***Bf1*** im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit Leistungen bezogen und bezahlt hat, die dem Grunde nach zweifelsfrei den betreffenden Liegenschaften zuzuordnen waren, dh durch die Einkunftsquellen veranlasst waren, und auch der Höhe nach angemessen waren. Im übrigen würde bei diesen Ausgaben die Voraussetzungen für eine Angemessenheitsprüfung im Sinne der § 20 EStG ohnehin fehlen. Es ist daher nicht ersichtlich, auf welcher Grundlage die Außenprüfung zu dem Ergebnis kommt, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden können.*

*Unseres Erachtens besteht daher - insbesondere auch aufgrund dieser Feststellungen der Außenprüfung - kein Raum für eine Schätzung bzw Kürzung von Werbungskosten. Gem § 16 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben, die dem Erwerb, der Sicherung oder Erhaltung von (zukünftigen) Einnahmen iZm außerbetrieblichen Einkünften dienen. Da Frau ***Bf1*** in den gegenständlichen Jahren eindeutig Ausgaben iZm mit den ihr zurechenbaren Einkunftsquellen getätigt hat, die der Instandhaltung und Instandsetzung der Liegenschaften dienten, sind diese auch vollständig - ohne Kürzung - anzuerkennen. Für eine Kürzung und*

Schätzung verbleibt daher keine Rechtsgrundlage bzw erschließt sich aus den im Bericht gem § 150 BAO enthaltenen Erläuterungen keine Begründung für diese Vorgangsweise.

Eine Befugnis zu Schätzung gem § 184 BAO hätte die Abgabenbehörde nur dann, wenn sie die Grundlagen der Abgabenerhebung - unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen - aufgrund objektiver Voraussetzungen nicht ermitteln oder berechnen kann. Aber gerade das trifft im konkreten Fall nicht zu. So wurde ja von der Abgabenbehörde eindeutig eingeräumt, dass die erbrachten Leistungen bzw verausgabten Werbungskosten durch die Einkunftsquelle veranlasst sind.

Diese Feststellungen erfolgen hier nur der Vollständigkeit halber, um kein Präjudiz für die Folgejahre zu schaffen. Aus wirtschaftlichen Gründen wird daher keine Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2012 eingebracht.“

In einer Ergänzung zur Beschwerde vom 8.6.2017 wurde gem § 264 BAO beantragt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht unter Verzicht auf eine Beschwerdeverentscheidung zur Entscheidung vorzulegen.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 20.9.2017 wurde die Beschwerde (für jedes Jahr) als unbegründet abgewiesen. Die Begründung dazu lautet:

„Absetzungen für Abnutzung:

Mit Schenkungsvertrag vom 31.01.2012 wurden sämtliche Liegenschaften übertragen. Es handelt sich daher hierbei nun um einen Nettovorbehaltsfruchtgenuss. Da der Fruchtnießer nun weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaften ist, kann auch keine AfA geltend gemacht werden. (Auf die detaillierten Ausführungen der Tz.1 des BP-Berichts vom 28.02.2017 wird verwiesen.)

Zehntelabsetzungen:

Die von der BP festgestellten Scheinrechnungen iZm Instandsetzungsaufwendungen sind auch in den Folgejahren entsprechend zu kürzen. (Auf die detaillierten Ausführungen der Tz.7 des BP-Berichts vom 28.02.2017 wird verwiesen.)“

Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 2.10.2017 wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt, zumal die Beschwerdeführerin die in den Beschwerdeverentscheidungen angeführte Begründung weiterhin für rechtswidrig hält.

Vorlagebericht

Im Vorlagebericht vom 21.2.2019 gibt die belangte Behörde zum Sachverhalt bekannt, dass in den beschwerdegegenständlichen Jahren insbesondere die Afa für die verschenkten Gebäude strittig sei. Die belangte Behörde ist der Auffassung, dass die Beschwerdeführerin nicht (mehr) wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaften sei. Die Beschwerdeführerin erachtet sich nach wie vor als wirtschaftliche Eigentümerin, zumal ein mündliches Belastungs- und Veräußerungsverbot abgeschlossen worden wäre.

Mündliche Verhandlung

Da die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 bereits ein negatives Einkommen aufweisen und deshalb keine Änderung der Ergebnisse für 2014 und 2015 zu erwarten ist, zogen die Vertreter der Beschwerdeführerin die Beschwerde für diese beiden Jahre zurück.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Ausgaben für Instandsetzungsaufwendungen verwies der Vertreter der belangten Behörde darauf, dass zwischen jenen Beträgen, die bezahlt wurden und den vorgelegten Scheinrechnungen kein unmittelbarer Zusammenhang gesehen werden kann, zumal man nicht wisse, wann, an wen und wofür etwas bezahlt wurde.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin verwies darauf, dass selbst aus dem BP-Bericht der belangten Behörde hervorgeht, dass die Beträge tatsächlich bezahlt wurden und auch im Rechenwerk abgebildet sind. Die Außenprüfung hat keine Indizien ergeben, dass die Beträge nicht an Dritte bezahlt worden wären und es liegen nicht einmal Indizien vor, dass es einen Rückfluss an die Beschwerdeführerin gab.

Beantragt wurde noch, jene Instandsetzungsaufwendungen, die in den Vorzeiträumen von der belangten Behörde auf Grund der Außenprüfung nicht anerkannt bzw. gekürzt wurden, im ersten noch offenen Jahr, somit im Jahr 2013 gem § 28 Abs 7 EStG anzusetzen.

Hinsichtlich des Fruchtgenussrechts und der Frage der AfA-Berechtigung erläuterte der Vertreter der Beschwerdeführerin, dass für das Jahr 2013 mit dem wirtschaftlichen Eigentum argumentiert werde, weil die Frage der Substanzabgeltung erst im Zuge der Betriebsprüfung thematisiert wurde. Der Vertreter der belangten Behörde verwies darauf, dass die Chance der Wertsteigerung der Immobilien und das Risiko der Wertminderung ausschließlich dem Geschenknehmer zukomme. Die Vertreter der Beschwerdeführerin erläutern, dass bislang nur eine Liegenschaft, die von der Schenkung umfasst war, veräußert wurde. Dies geschah jedoch nicht im beschwerdegegenständlichen Zeitraum. Ferner wurde dargelegt, dass der Geschenknehmer zu seiner Mutter ein gutes Verhältnis habe, jedoch nirgendwo festgeschrieben wurde, dass eine Wertsteigerung auch der Beschwerdeführerin zukommen soll.

Der Vertreter der belangten Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Vertreter der Beschwerdeführerin beantragten den vollen Werbungskostenabzug hinsichtlich der

Zehntelabsetzungen und der AfA sowie ergänzend die Nachholung der versagten Werbungskosten gem § 28 Abs 7 EStG.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war Eigentümerin diverser Liegenschaften in Wien, die sie entweder im Erbwege erworben oder von Voreigentümern entgeltlich erworben hatte. Sie ließ diese Liegenschaften durch die Hausverwaltung „***IJ***“ verwalten. In den Jahren 2009 bis 2012 wurden an mehreren Liegenschaften, die zu Wohnzwecken dienen, Instandsetzungsarbeiten durchgeführt.

QR war bei der Hausverwaltung ***IJ*** als Arbeitnehmer beschäftigt. Der Geschäftsführer der ***IJ***, ***ST***, hat seinem Mitarbeiter, ***QR***, umfassende Vollmachten erteilt. Zum Aufgabenbereich des ***QR*** gehörte es, anstehende Instandhaltungs- bzw Instandsetzungsarbeiten in den Liegenschaften der Beschwerdeführerin zu organisieren und zu beauftragen. Entgegen der Weisung des ***ST***, ausschließlich konzessionierte Professionisten zu beauftragen, verpflichtete er Tagelöhner, wobei deren Namen und Anschrift nicht festgestellt werden kann. Die dazugehörigen Rechnungen wurden von folgenden Firmen gelegt:

- ***GH***,
- ***AB***,
- ***CD***,
- ***EF*** Einzelunternehmen.

Keine dieser Firmen hat tatsächlich die in Rechnung gestellten Leistungen erbracht. Bei den Rechnungen der genannten Körperschaften handelt es sich durchwegs um Deckungs- bzw. Scheinrechnungen, die der Verschleierung der Tatsache dienen, dass die darin abgerechneten Leistungen tatsächlich von Personen erbracht wurden, die steuerlich nicht in Erscheinung treten wollen ("Schwarzarbeiter"). Die Leistungen (Arbeiten) wurden ohne Beanstandung erbracht. Der Marktwert der Leistungen entspricht den Rechnungssummen. Die Arbeiten wurden bezahlt.

Mit Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 hat die Beschwerdeführerin ihre Liegenschaften ihrem Sohn geschenkt. Im Schenkungsvertrag ist ein Fruchtgenussrecht hinsichtlich der geschenkten Liegenschaften für die Beschwerdeführerin vereinbart, wobei die Geschenkgeberin sämtliche Aufwendungen und Auslagen zu tragen hat und das Fruchtgenussrecht zu verbüchern ist. Ein Veräußerungs- und Belastungsverbot wurde weder vereinbart noch verbüchert. Das Fruchtgenussrecht wurde im Grundbuch eingetragen. Der Beschwerdeführerin kommt weder

die Chance von Wertsteigerungen noch das Risiko von Wertminderungen der Liegenschaften zu. Es wurden keine Zahlungen für Substanzabgeltungen geleistet. Eine Wertminderung der verschenkten Liegenschaften konnte nicht festgestellt werden.

Für die Jahre 2007 bis 2012 fand eine Außenprüfung statt. Im Anschluss daran wurden die Einkommensteuerverfahren 2009 – 2010 wiederaufgenommen, wobei es zu keiner Änderung der festgesetzten Einkommensteuer kam, zumal das Einkommen der Beschwerdeführerin ohnedies bereits negativ war. Die Jahre 2011 – 2012 wurden nach der Außenprüfung erstmals veranlagt. In allen Zeiträumen wurden die geltend gemachten Zehntelabsetzbeträge bei jenen Liegenschaften, auf welche sich die Scheinrechnungen bezogen nicht zur Gänze anerkannt. Auch in den Jahren 2011 und 2012 war das Einkommen – trotz Werbungskostenkürzung – negativ; die teilweise Nichtanerkennung der beantragten Zehntelabsetzbeträge hatte keine steuerliche Auswirkung. Rechtsmittel wurden hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2012 nicht erhoben.

Beweiswürdigung

Aus dem Urteil des Landesgerichts für Strafsachen vom 15.4.2014 zur Geschäftszahl ***LGS_GZ*** ist (auszugsweise – insbesondere aus den Seiten 11 bis 15) folgendes ersichtlich:

QR war über mehrere Jahre hinweg bei der ***IJ*** angestellt. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter des Unternehmens ist ***ST***, der auch Inhaber der ***ST1_GmbH*** und der ***ST2_GmbH*** ist. Zu seinen Aufgaben gehörte vor allem die eigenverantwortliche Besorgung von Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten der verwalteten Liegenschaften. Dazu war er beauftragt und ermächtigt, direkt mit Baugewerbetreibenden Verträge über die durchzuführenden Handwerksarbeiten abzuschließen. Die Rechnungen hatte er nach Prüfung ***ST*** vorzulegen, der die eigentliche Abrechnung entweder mit den betroffenen Liegenschaftseigentümern oder – wenn es sich um einen Versicherungsfall handelte – mit den haftenden Versicherungsunternehmen abwickelte.

QR ließ Rechnungsvorlagen dem ***KL*** zukommen. ***KL*** fertigte sodann die Rechnungen anhand der Vorlagen aus, wobei er als angeblich leistendes und rechnungsausstellendes Unternehmen zunächst die ***AB*** verwendete. Nachdem die ***AB*** aus dem Firmenbuch gelöscht wurde, stellte ***KL*** die Rechnungen teilweise auf die ***CD***, teilweise auf das eingetragene Einzelunternehmen ***EF*** aus. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der ***CD*** war in versteckter Treuhandschaft für ***KL*** ein ***XY***. Inhaber der protokollierten Einzelfirma ***EF*** war ***ZAB***. Tatsächliche Leistungen wurden von den genannten Unternehmen nicht erbracht.

Die Rechnungsbeträge wurden auf den jeweiligen Rechnungsgesellschaften zurechenbare Konten überwiesen und von dort von ***KL*** oder ***ZAB*** in bar behoben.

Zu den tatsächlich erbrachten Leistungen heißt es im Urteil des Landesgerichts:
*„Vollkommen glaubwürdig und nach aller Lebenserfahrung nachvollziehbar war nämlich die Angabe des Zeugen [Anm BFG: Zeuge ***ST***], bei Kenntnis der wahren Umstände - mithin der Tatsache, dass es sich um Scheinrechnungen handelte - hätten weder er noch die Versicherungen geleistet (Protokollseite 68, Hauptverhandlungsprotokoll vom 3.4.2014). Mitbeigetragen zum Erfolg dieser Täuschung mag jedenfalls die Tatsache haben, dass die Rechnungen marktübliche Preise (Protokollseite 69, Hauptverhandlungsprotokoll vom 3.4.2014) für die tatsächlich mängelfrei erbrachten Leistungen (Protokollseite 71, Hauptverhandlungsprotokoll vom 3.4.2014) auswiesen, mithin kein objektiver Grund zu besonderer Wachsamkeit gegeben war. Auch für das Gericht bestanden daher keine überzeugenden Anhaltspunkte, den tatsächlichen Marktwert der erbrachten Leistungen unter den jeweiligen Rechnungssummen anzusetzen.“*

Aus den Seiten 40 ff. dieses Urteils ist zu entnehmen, dass ***QR*** *„nicht nur den Auftrag, sondern auch die entsprechenden Vollmachten hatte, zur Instandhaltung und Instandsetzung der von den Gebäudeverwaltungen betreuten Liegenschaften notwendige und zweckmäßige Arbeiten in Auftrag zu geben. Die ihm dabei von ***ST*** gesetzte Vorgabe, aus gewährleistungsrechtlichen und abrechnungstechnischen Gründen nur konzessionierte Professionisten zu beauftragen, stellt sich solcherart als nur im Innenverhältnis beachtliche Weisung dar, die den Umfang der wirksamen Außenvertretung nicht beschränkt. Die tatsächlich nicht mit befugten Gewerbetreibenden, sondern mit Schwarzarbeitern geschlossenen Werk- oder Dienstverträge sind daher grundsätzlich rechtswirksam zu Stande gekommen. [...]*

*Hier bestand die vertragsgemäße Leistung des drittangeklagten ***QR*** ... ausschließlich in der getreuen Besorgung der übertragenen Geschäfte - mithin der Beauftragung Dritter- nicht aber in der Erbringung deren Leistungen, sodass ihm diese auch nicht schadensmindernd zu Gute zu halten sind.“*

Eine Nichtigkeitsbeschwerde, die gegen das Urteil des Landesgerichts für Strafsachen erhoben wurde, wurde vom Obersten Gerichtshof mit Beschluss vom 27.8.2014 zur Geschäftszahl 15 Os90/14w zurückgewiesen.

Aus den Ausführungen des Landesgerichts für Strafsachen und den Verweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung ergibt sich, dass ***QR*** nicht als Bauunternehmer

aufgetreten ist, sondern durch Ausnützen seiner ihm erteilten Vollmacht Bauunternehmer (wenn auch aus steuerlicher Sicht „Schwarzarbeiter“) beauftragt hat.

Auch wenn eine Bindungswirkung an ein rechtskräftiges Strafurteil hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt, nur hinsichtlich jener Personen besteht, denen gegenüber das Strafurteil ergangen ist, bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Zweifel, dass sich der Sachverhalt in jener Weise zugetragen hat, die vom Landesgericht für Strafsachen beschrieben wurde.

In der Tz. 1 des Berichts über die Außenprüfung vom 28.2.2017 sind jene AfA-Beträge enthalten, die laut Steuererklärung 2012 in Ansatz gebracht wurden. Dem Außenprüfungsbericht ist auch für jede Liegenschaft eine tabellarische Aufstellung beigelegt, aus der die Einnahmen und beantragten Werbungskosten laut Steuererklärungen und die von der Außenprüfung anerkannten Werbungskosten angeführt sind. Abweichungen von den beantragten Beträgen finden sich in den Kennzahlen 9470 (Zehntelabsetzungen § 28/2) und 9500 (Absetzung für Abnutzung). Die beantragten Beträge für die Absetzung für Abnutzung wurden zur Gänze versagt; die beantragten Zehntelabsetzungen wurden in jenem Ausmaß als Berücksichtigung von Werbungskosten versagt, als sie auf Rechnungen der Firmen ***GH***, ***AB***, ***CD*** und ***EF*** entfielen. Zusätzlich findet sich als Beilage zum Bericht über die Außenprüfung auch noch eine Aufstellung (für jede Liegenschaft), aus der jene Zehntelabsetzbeträge ersichtlich sind, die im Jahr 2012 nicht anerkannt wurden.

Sowohl in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2013 bis 2015 vom 24.4.2017 als auch in den Beschwerdeentscheidungen vom 20.9.2017 wird hinsichtlich der nicht anerkannten Werbungskosten (Absetzung für Abnutzung und Zehntelabsetzungen) auf die jeweiligen Ausführungen im Außenprüfungsbericht verwiesen, obwohl der Bericht die Jahre 2013 bis 2015 gar nicht behandelt. Allerdings sind die AfA- und Zehntelbeträge, die für das Jahr 2012 von der belangten Behörde nicht anerkannt wurden, ident mit den nicht anerkannten AfA- und Zehntelbeträgen der Jahre 2013 bis 2015.

Die Feststellungen zum Fruchtgenussrecht ergeben sich aus dem Schenkungsvertrag vom 31.1.2012, in den Einsicht genommen wurde. Ebenfalls Einsicht genommen wurde – beispielhaft – in die Grundbuchsauszüge der Liegenschaften ***KG1*** ***EZ1*** (***)Addr1***) und ***KG2*** ***EZ2*** (***)Addr2***). Aus beiden Grundbuchsauszügen ist ersichtlich, dass der Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 und auch das darin vereinbarte Fruchtgenussrecht (jeweils mit derselben Tagebuchzahl) im Grundbuch eingetragen wurden. Es ist für das Bundesfinanzgericht kein Grund ersichtlich, warum dies für die anderen Liegenschaften, die im Schenkungsvertrag genannt sind, nicht gelten sollte.

Die Feststellung, dass kein Veräußerungs- und Belastungsverbot im Grundbuch eingetragen wurde, gründet sich einerseits auf die Einsichtnahme in die beiden Grundbuchsauszüge und andererseits auf die Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung vom 28.2.2017 und dem diesen Bericht angeschlossenen Schreiben vom 30.8.2016.

Zum Vorbringen, dass ein Belastungs- und Veräußerungsverbot mündlich vereinbart worden wäre, ist festzuhalten, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gewisse Voraussetzungen erfüllen müssen, damit sie steuerliche anerkannt werden können. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung (vgl. VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013 und VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315, je mwN). Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Soweit Leistungserbringungen nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand erfolgen, kommt dies dem Fehlen einer Vereinbarung gleich (VwGH 29.6.2022, Ro 2021/15/0026). Aus einem nicht umgesetzten Vertragsentwurf kann sich keine genügende Deutlichkeit einer allenfalls mündlichen Vereinbarung ergeben (auch wenn eine Schenkung mit Vereinbarung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts zwischen Eltern und Kindern nicht ungewöhnlich ist – vgl VwGH 24.11.1982, 81/13/0021).

Im Schreiben vom 30.8.2016 führt die Beschwerdeführerin aus, dass im Entwurf zum Schenkungsvertrag (Entwurfsdatum: 28.1.2012) unter „§ 7“ ein „Belastungs- und Veräußerungsverbot“ vorgesehen war. Letztlich wäre von der Aufnahme dieses Belastungs- und Veräußerungsverbot jedoch abgesehen worden, weil Schwierigkeiten bei der Kreditaufnahme für die Sanierung der Liegenschaften befürchtet wurden. Aus dem Grundbuchsauszug der Liegenschaft ***KG2*** (Ottakring) ***EZ2*** (***Addr2***) im Lastenblatt ist als erste Belastung (mit der laufenden Nummer 6) das Fruchtgenussrecht aus dem Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 eingetragen; zwei Jahre später wurde unter der laufenden Nummer 7 ein Pfandrecht für die Erste Bank eingetragen, wobei bei beiden laufenden Nummern der „VORRANG von LNR 7 vor 6“ grundbücherlich eingetragen ist. Eine Darlehensaufnahme war somit trotz grundbücherlichem Fruchtgenussrecht möglich. In gleicher Weise wäre auch der Vorrang der Pfandrechtseinräumung vor einem Veräußerungs- und Belastungsverbot möglich.

Abgesehen davon wäre es ohne Schwierigkeiten möglich gewesen, ein obligatorisches Veräußerungs- und Belastungsverbot, das – nach dem Willen der beiden Vertragsparteien – nicht zu verbüchern ist, in den Schenkungsvertrag aufzunehmen. Gerade dies ist jedoch nicht geschehen.

Die Möglichkeit der Beschwerdeführerin, an einer Wertsteigerung der Liegenschaften (Zinshäuser in Wien) zu partizipieren oder das Risiko, einen Wertverlust hinnehmen zu müssen,

wurde im Beschwerdeverfahren nicht einmal behauptet. Abgesehen davon sind diesbezügliche Vereinbarungen (mit Publizitätswirksamkeit und eindeutigen Inhalt) zwischen den Angehörigen (der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn als Geschenknehmer) weder ersichtlich noch vorgelegt worden. Vielmehr wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung angegeben, dass es eine solche (schriftliche) Vereinbarung nicht gibt.

Die Bezahlung einer Substanzabgeltung wurde im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht behauptet. Angesichts der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin (vertreten durch ihren Sohn) und ihr Sohn erst im Dezember 2016 (ohne Angabe des Tages) eine solche Vereinbarung abgefasst haben, wäre ein solches Vorbringen auch unglaubwürdig.

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaften entweder im Erbwege erworben oder von Voreigentümern entgeltlich erworben hatte, ergibt sich aus den Eintragungen in Grundbuch bzw aus dem Verzeichnis der gelöschten Eintragungen im Grundbuch, in das teilweise Einsicht genommen wurde. Beispielsweise ist aus dem Grundbuch für die Liegenschaft „***Addr4***“ ersichtlich, dass das zivilrechtliche Eigentum der Beschwerdeführerin auf Grund einer Einantwortungsurkunde vom 14.12.1996 im November 1997 eingetragen wurde. Andererseits ist aus dem Grundbuch der Liegenschaft „***Addr3***“ ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 30.5.1989 erworben hatte; Voreigentümerin war – laut Grundbuch – eine gewisse ***QRA*** (geboren am ***GebDat***).

Hinsichtlich der Liegenschaft „***Addr3***“ ist aus dem Bericht über die Außenprüfung ersichtlich, dass in den Jahren 2007 bis 2012 jeweils € 1.242,62 als AfA geltend gemacht wurden. Geht man davon aus, dass im Zuge der Ermittlung der Einkünfte der gesetzliche AfA-Satz von 1,5 % beansprucht wurde, ergibt dies eine AfA-Bemessungsgrundlage von € 82.841,33, wobei dies nur den Gebäudeteil betreffen kann, zumal ein Anteil für Grund und Boden auszuscheiden war. Der Anteil für Grund und Boden wurde vor der Grundanteilsverordnung 2016 idR mit 20 % angesetzt. Somit ergibt sich ein Liegenschaftspreis von € 103.551,67. Ebenfalls aus dem Bericht über die Außenprüfung ist ersichtlich, dass bspw im Jahr 2007 Zehntelabsetzungen in Höhe von € 29.239,84 geltend gemacht wurden, was einem Gesamtaufwand von € 292.398,40 entspricht. Damit ergeben sich Gesamtkosten für diese Liegenschaft von (aufgerundet) € 400.000. Aus dem Grundbuch ist zudem ersichtlich, dass diese Liegenschaft vom Geschenknehmer im Jahr 2022 um € 2.550.000 verkauft wurde. Selbst wenn für die Liegenschaft auch laufende Ausgaben für die Erhaltung angefallen sind, ist nicht von einem Wertverlust auszugehen, zumal auch allgemein bekannt ist, dass Immobilien in Wien in den letzten Jahren erhebliche Wertsteigerungen erfahren haben.

Die Feststellungen zu den Einkommensteuerveranlagungen und Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren gründen sich auf eine Einsicht in die entsprechenden Veranlagungsakten. Daraus ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin die Zehntelabsetzungen bei den jeweiligen Liegenschaften geltend gemacht hatte und das

Finanzamt im Zuge der jeweiligen Bescheiderstellung Änderungen (Kürzungen der geltend gemachten Werbungskosten) vornahm. Die Feststellung, dass diese Kürzungen keine steuerlichen Auswirkungen nach sich zogen ergibt sich daraus, dass trotz Werbungskostenkürzung in den Jahren 2009 bis 2012 das Einkommen der Beschwerdeführerin negativ war. In diesem Zusammenhang führt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vom 19.4.2017 (gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009-2012), auf die in der gegenständlichen Beschwerde vom 15.5.2017 verwiesen wird, aus, dass aus wirtschaftlichen Gründen gegen die Einkommensteuerbescheide 2009-2012 keine Beschwerde erhoben wurde.

Rechtslage

§ 16 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet auszugsweise:

Werbungskosten

§ 16.(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfanges Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

§ 28 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 lautet:

Vermietung und Verpachtung

§ 28. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

- 1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.*
- 2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.*
- 3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus*
 - der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes*
 - der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.*

4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.

(2) Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,*
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie*
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,*

sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.*
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.*

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.*
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.*

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.
3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

(4) Der Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 des Mietrechtsgesetzes kann über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Die beiden letzten Sätze des Abs. 2 gelten auch für diese Zehntelabsetzungen.

(6) Nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

(7) § 4 Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

§ 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 lautet:

(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

[...]

2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

– Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.

– Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche

Auswirkungen haben kann.

– Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

§ 24 Bundesabgabenordnung lautet:

4. Zurechnung.

§ 24. (1) Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

- a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.*
- b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
- c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
- d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.*
- e) Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.*

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten auch für wirtschaftliche Einheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148

§ 256 BAO lautet:

5. Zurücknahme der Beschwerde

§ 256. (1) Beschwerden können bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

(2) Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, so ist die Zurücknahme der Bescheidbeschwerde nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Beschwerde beigetreten sind.

(3) Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Rechtliche Beurteilung

Fruchtgenuss und Einkünftezurechnung

Der Fruchtgenuss ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz, das bei Liegenschaften erst durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung entsteht. Ein im Grundbuch eingetragenes Fruchtgenussrecht ist auch gegen Dritte durchsetzbar (vgl § 472 ABGB). Eine nicht verbücherte Dienstbarkeit bindet nur die Vertragsparteien sowie die Einzelrechtsnachfolger der Vertragsparteien dann, wenn sie von diesen übernommen wurden (OGH 28.7.2022, 10 Ob 33/21g). Ein nicht im Grundbuch eingetragenes Fruchtgenussrecht geht bei der Veräußerung der Liegenschaft an einen gutgläubigen Erwerber unter (*Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04} § 509 Anm 7). Zum Wesen eines Fruchtgenussrechts an Liegenschaften gehört es, dass der Berechtigte die überlassenen Teile des Hauses ohne Einschränkung auf seine Bedürfnisse benützen und daher auch an Dritte überlassen darf (vgl OGH 13.5.1987, 1 Ob 585/87).

Die steuerrechtliche Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, ist grundsätzlich nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Entscheidend ist, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (VwGH 23. 11. 2016, Ro 2015/15/0012). Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das "Unternehmerrisiko" trägt (VwGH 20. 10. 2021, Ra 2021/15/0008), der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Es kommt darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0152). Ein Fruchtgenussberechtigter muss - damit ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen iZm dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 20.10.2021, Ra 2021/15/0008).

Die Einkünftezurechnung erfolgt an denjenigen, der die Einkunftsquelle innehat. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken. Die Zurechnung von Einkünften muss sich auch nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum (§ 24 Abs 1 lit d BAO) an den zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgütern decken.

Beim Vorbehaltsfruchtgenuss wird ein Betrieb, ein Mietobjekt oder sonstiges Vermögen unter gleichzeitiger (wirtschaftlicher) Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechts übertragen; eine Änderung der bisherigen Einkünftezurechnung ergibt sich daraus noch nicht (*Wiesner ua in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 2 Anm 41 ff). Zivilrechtlich wird wohl zunächst das (zivilrechtliche) Eigentum an der Sache übertragen werden müssen, bevor das Fruchtgenussrecht durch den neuen Eigentümer an den Übertragenden eingeräumt werden

kann, zumal aus zivilrechtlicher Sicht in der Fruchtnießung das Recht gesehen wird, eine fremde Sache „zu genießen“ (vgl § 509 ABGB; *Bavenek-Weber in Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, Gebührengesetz Kommentar § 33 TP 9 GebG Rz 7). Beim Zuwendungsfruchtgenuss findet hingegen keine (zivilrechtliche) Eigentumsübertragung statt. Der Eigentümer wendet lediglich den Fruchtgenuss einer anderen Person zu.

Aus dem Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin als Vorbehaltsfruchtnießerin anzusehen ist.

Werbungskosten

Werbungskosten sind nach § 16 Abs 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Darunter fallen nach der ständigen Rechtsprechung sämtliche Wertabgaben (von Geld oder geldwerten Wirtschaftsgütern sowie deren Wertverzehr in Form der Abnutzung oder Substanzverringerung), die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Ein Aufwand oder eine Ausgabe liegen vor, wenn die Wertabgabe (der geleistete Betrag) aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist; der Vermögensabfluss muss sich wirtschaftlich in einer Verminderung des Vermögens des Abgabepflichtigen auswirken (vgl VwGH 2.5.2022, Ro 2021/13/0014 mwN).

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG sieht als Werbungskosten bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, die Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten vor.

Afa-Berechtigung

Zur Afa berechtigt ist derjenige, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Die Afa kann daher nur der wirtschaftliche Eigentümer vornehmen (vgl *Winkler in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 7 Anm 5). In der Regel ist dem zivilrechtlichen Eigentümer ein Wirtschaftsgut auch wirtschaftlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248). Ein Fruchtnießer kann nur dann die Afa geltend machen, wenn er als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (VwGH 15.3.1988, 88/14/0009, VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0042).

Auch die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Fruchtnießers vermag noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu begründen (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042). Das Belastungs- und Veräußerungsverbot stellt zwar eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers dar, räumt aber dem Berechtigten nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können.

Verwaltungsrechte und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenußrecht, rechtfertigen nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, unter Berufung auf § 24 Abs 1 lit d BAO dem Berechtigten zuzurechnen. Nur dann, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte derart über jene eines Fruchtnießers hinausgehen, dass die Stellung des Berechtigten eine eigentümerähnliche wird, kommt eine Zurechnung an den Berechtigten in Betracht (VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105). Aber auch eine Kombination eines Belastungs- und Veräußerungsverbot mit einem (mit entsprechenden Erhaltungsverpflichtungen verbundenen) Fruchtgenussrecht vermag für sich noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an den Liegenschaften zu begründen (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 und VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021), wobei bloß auf die Lebensdauer des unmittelbar Berechtigten abgestellte Rechte in Anbetracht der Nutzungsdauer von Liegenschaften auch noch nicht für ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum sprechen.

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162, mwN; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039; VwGH 17.2.1992, 90/15/0117). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bedarf es einer die Vertragsparteien bindenden, einen späteren Vertrag zum Erwerb wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (VwGH 14.9.2020, Ra 2019/15/0146); ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption sind hierfür nicht ausreichend.

Der Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 regelt auch das Fruchtgenussrecht der Beschwerdeführerin. Darin ist festgelegt, dass der Sohn der Beschwerdeführerin (als Geschenknehmer) der Beschwerdeführerin (als Geschenkgeberin) „die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes“ an den schenkungsgegenständlichen Liegenschaften einräumt. Weiters ist festgehalten, dass sämtliche Auslagen und Aufwendungen die Beschwerdeführerin (als Geschenkgeberin und Fruchtgenussberechtigte) zu tragen hat. Eine über die Regelungen des ABGB (vgl § 512 und § 513 ABGB) hinausgehende Verpflichtung wurde der Beschwerdeführerin damit nicht aufgelastet, zumal schon nach zivilrechtlichen Vorschriften der Fruchtniesser alle Lasten übernimmt, die mit der dienstbaren Sache verbunden sind.

Nach den Regelungen des ABGB haftet der Fruchtniesser jedoch nicht für von ihm nicht verschuldete Beschädigungen oder einen zufälligen Untergang der dienstbaren Sache

(*Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.04} § 513 Anm 7). Gegenteiliges ist auch im Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 nicht vorgesehen. Somit trifft die Beschwerdeführerin kein Risiko einer Wertminderung. Auch die Frage, wem eine allfällige Wertsteigerung – etwa im Falle eines Verkaufes eines Gebäudes – zukommt, wird im Schenkungsvertrag nicht behandelt. Insofern hat die Beschwerdeführerin auch keine Chance, an einer Wertsteigerung der Immobilien zu partizipieren.

Insgesamt ist unter Würdigung aller Umstände das wirtschaftliche Eigentum durch den Vorbehaltsfruchtgenuss beim zivilrechtlichen Eigentum verblieben und mit der Schenkung an den Geschenknnehmer übergegangen. Selbst ein im Grundbuch einverleibtes Veräußerungs- und Belastungsverbot führt noch nicht zum wirtschaftlichen Eigentum (VwGH 25.1.2006, 2002/1/0042; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039). Eine Möglichkeit, die Absetzung für Abnutzung in Anspruch zu nehmen, besteht daher für die Beschwerdeführerin nicht.

Zehntelabsetzung für das Jahr 2013

Mit dem gesetzlich umschriebenen Begriff „Instandsetzungsaufwendungen“, sind Maßnahmen angesprochen, die wesentliche Gebäudeteile betreffen und nur deshalb keinen Herstellungsaufwand darstellen, weil beim Austausch von unselbständigen Bestandteilen infolge fehlender Änderung der Wesensart des Gebäudes keine Aktivierung vorzunehmen ist (vgl. *Lenneis in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 28 Anm 25). Sofern solche Maßnahmen in Gebäuden, die zu Wohnzwecken dienen, gesetzt werden, sind die Aufwendungen in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen auf zehn Jahre zu verteilen.

In der Tz. 10 des Berichts über die Außenprüfung vom 28.2.2017 begründet die belangte Behörde die teilweise Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Zehntelabsetzungen damit, dass „nur tatsächlich geleistete Entgelte steuerlich abzugsfähig sind“ und hat sodann im Schätzungswege 50 % der in Rechnung gestellten Aufwandsbeträge anerkannt. Es mag zwar unbestritten sein, dass jene Firmen, welche die Rechnungen gelegt hatten, tatsächlich keine Leistung erbracht haben. Die Instandsetzungsarbeiten wurden jedoch – ebenfalls unbestritten – durchgeführt.

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Sowohl den Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung als auch aus dem Urteil des Landesgerichts für Strafsachen ist zu entnehmen, dass an den Liegenschaften der Beschwerdeführerin jene Arbeiten durchgeführt wurden, die in den von der belangten Behörde nicht anerkannten Rechnungen der „Scheinfirmen“ abgerechnet wurden. Im Ergebnis verfügt die Beschwerdeführerin zwar über keinen belegmäßigen Nachweis der Instandsetzungsarbeiten, der von jenen Personen ausgestellt wurde, welche die Arbeiten tatsächlich erbracht hatten. Da die Beschwerdeführerin keine Kenntnis von dem Umstand hatte, dass jene Firmen, welche die Rechnungen ausgestellt haben, nicht die Leistung erbracht

hatten, ist ihr ein belegmäßiger Nachweis nicht möglich. Eine (gesonderte) Glaubhaftmachung war gar nicht nötig, zumal auch die belangte Behörde von einer (entgeltlichen) Durchführung der Instandsetzungsaufwendungen ausgegangen ist. Die Aufwendungen waren durch die Einkunftsquellen veranlasst. Die Beschwerdeführerin hat die Aufwendungen in voller Höhe getragen. Es ist nicht ersichtlich, dass diese Aufwendungen unter ein Abzugsverbot fallen.

Der Beschwerde war somit in diesem Punkt hinsichtlich der bislang nicht berücksichtigten Zehntelbeträge des Jahres 2013 Folge zu geben.

[...]

Zehntelabsetzungen der verjährten Vorjahre im Jahr 2013

Es muss gem § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 die Möglichkeit bestehen, dass der Bilanzierungsfehler (Abweichung von der korrekten Bilanzierung einer bestimmten Position) noch Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn eines noch nicht verjährten Jahres hat. Die Voraussetzung, dass "insoweit [...], als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann", ist dahingehend zu interpretieren, dass sie auch dann erfüllt ist, wenn bei korrektem Ausweis des Wirtschaftsgutes in der Steuerbilanz (zumindest) im ältesten noch nicht verjährten Jahr ein (restliches) AfA-Potential vorläge, das Wirtschaftsgut also nicht zur Gänze abgeschrieben wäre. Für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gilt dies entsprechend (VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011). Allerdings liegt die Vornahme von Zu- oder Abschlägen zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes im Ermessen der Behörde bzw. des Verwaltungsgerichts.

Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 setzen das Vorliegen einer - mangelhaften - Vermögensübersicht für vorangehende Zeitpunkte voraus; eine eingereichte Vermögensübersicht darf nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften des EStG 1988 entsprechen (VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0026).

§ 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 verfolgt das Ziel, dass ein insgesamt richtiger Totalgewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt wird (VwGH 27.4.2017, Ra 2016/15/0026).

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ist nun dadurch gekennzeichnet, dass die Beschwerdeführerin den Eintragungen in den Steuererklärungen der Jahre 2009-2012 durchaus richtige „Vermögensübersichten“ zu Grunde gelegt hatte, zumal sie sämtliche Rechnungen bzw. Zahlungsabflüsse für Instandsetzungsarbeiten berücksichtigte. Insofern liegt gar kein Fehler vor, der als Unrichtigkeit iSd § 293b BAO zu berichtigen wäre; damit mangelt es bereits an einem Tatbestandsmerkmal des § 28 Abs 7 iVm § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988.

Im Zuge von Ermessensüberlegungen ist noch zu berücksichtigen, dass weder § 28 Abs 7 EStG

1988 noch § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 dazu dient, das Ergebnis von rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagungen, denen eine Überprüfung der Abgabenerklärungen voranging und die zu einer anderen rechtlichen Beurteilung durch die Abgabenbehörde führte – auch wenn sie sich nachträglich als unrichtig herausstellen mag – in einem Folgejahr pauschal durch Ansatz eines Abschlages zu korrigieren.

Schließlich dient die Bestimmung noch der Erreichung eines insgesamt richtigen Totalgewinns. Es mag zwar sein, dass der Totalgewinn bei der vollständigen Berücksichtigung der abgeflossenen Zahlungen für die Instandsetzungsaufwendungen niedriger wäre. Allerdings ist der „Totalgewinn“ der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin für die Jahre 2009 bis 2012 trotz gekürzter Werbungskosten bereits negativ. Eine Berücksichtigung zusätzlicher Werbungskosten hätte in den Jahren 2009 bis 2012 keine Auswirkung gehabt, weil auch das Einkommen der Beschwerdeführerin in diesen Jahren – genauso wie in den Jahren 2014 und 2015 – bereits negativ war. Einzig im beschwerdegegenständlichen Jahr 2013 hat die Beschwerdeführerin ein positives Einkommen erwirtschaftet, sodass sich ein Abschlag (nur) in diesem Jahr auswirken würde. Ziel und Zweck der Regelung des § 28 Abs 7 iVm § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 kann aber nicht darin bestehen, Werbungskosten, die gar keine steuerliche Auswirkung hatten, aber deren Berücksichtigung von der belangten Behörde rechtskräftig versagt wurde, in einem anderen Jahr geltend zu machen. Dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Ansatz eines Abschlages nach § 28 Abs 7 EStG konnte daher insgesamt nicht entsprochen werden.

Zurücknahme der Beschwerde

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird. Anbringen zur Geltendmachung von Rechten können, bevor über sie rechtskräftig entschieden ist, grundsätzlich zurückgenommen werden. Die Zurücknahme einer Beschwerde ist eine unwiderrufliche einseitige prozessuale Erklärung, die mit dem Einlangen bei der Behörde wirksam wird, ohne dass es einer formellen Annahmeerklärung bedürfte. Die (wirksame und gültige) Zurücknahme der Beschwerde hat den endgültigen Verlust des Rechtsmittels zur Folge. Durch eine Zurücknahme verliert das Verwaltungsgericht seine Zuständigkeit zur meritorischen Erledigung (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 256 Tz 11).

Die Zurücknahme der Beschwerden bedeutet, dass dadurch die Beschwerden nicht mehr existieren und die gegenständlichen Bescheide der belangten Behörde vom 24.4.2017 rechtskräftig geworden sind.

Revisionszulassung

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab.

Wien, am 18. September 2023