

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RSM Austria Steuerberatung GmbH, Tegetthoffstraße 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 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*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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.

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 vorliege und der Beschwerdeführerin die Einkünfte zuzurechnen sind. Mangels Zahlung einer Substanzabgeltung durch die Beschwerdeführerin

(Fruchtgenussberechtigte) an ihren Sohn (zivilrechtlicher Eigentümer; Fruchtgenussbesteller) könne 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

(s. 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.

Bescheid

Am 9.10.2018 erließ die belangte Behörde den – von der eingereichten Steuererklärung abweichenden – Einkommensteuerbescheid 2017 und führte dazu in der Begründung an:

„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. des BP-Berichts vom 28.02.2017 wird verwiesen.)“

Beschwerde

Am 25.10.2018 langte folgende Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 bei der belangten Behörde ein:

„Hiermit erheben wir gegen die im Betreff genannten Bescheide innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragen die Einkommensteuerveranlagungen 2016 und 2017 gemäß den eingebrachten Einkommensteuererklärungen, somit ohne Kürzungen der zu Unrecht beanstandeten Absetzung für Abnutzung und Fünfzehntelabsetzungen durchzuführen.

Unser Begehren dürfen wir nachstehend wie folgt begründen:

Hinsichtlich beider Beanstandungen, der Absetzung für Abnutzung und Fünfzehntelabsetzungen, wird gem Begründung der Einkommensteuerbescheide auf die Ausführungen des BP-Berichts vom 28.02.2017 verwiesen. Darin wird bezüglich der Absetzung für Abnutzung ausgeführt, dass ich infolge des eingeräumten Fruchtgenussrechts als Fruchtnießerin weder wirtschaftlicher noch zivilrechtlicher Eigentümer der betreffenden

Liegenschaften sei und demnach keine Afa geltend machen könne. Weiters wird festgehalten, eine Geltendmachung der Afa wäre für den Fall möglich, dass ich eine Zahlung für Substanzabgeltung an den Fruchtgenussbesteller (Hr. ***ST***) in Höhe der bisher geltend gemachten Afa leiste. An dieser Stelle möchte ich festhalten, dass ich im Einklang mit dieser Rechtsansicht sowohl für das Veranlagungsjahr 2016 als auch für das Veranlagungsjahr 2017 Zahlungen für Substanzabgeltung in Höhe des auf die Liegenschaften entfallenden Afa-Betrages von jeweils € 87.705,00 an Herrn ***ST*** geleistet habe. Aus beiliegenden Zahlungsdetails samt zugrundeliegender Vereinbarung und Rechnungen sind die betreffenden Zahlungen zweifelsfrei ersichtlich, sodass die Geltendmachung der Afa-Beträge für 2016 und 2017 im Rahmen meiner Einkommensteuererklärungen von der Finanzverwaltung anzuerkennen ist.

Betreffend die gekürzten Fünfzehntelabsetzungen 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. Weiters dürfen wir idZ auf den jüngst ergangenen Beschluss des BFG vom 15.03.2018 verweisen (vgl. BFG v 15.03.2018, RV/7101475/2017): im Rahmen dieser Entscheidung hatte das BFG einen analogen Sachverhalt zu beurteilen, wonach die Finanzverwaltung bezahlte Betriebsausgaben für tatsächlich erbrachte Instandhaltungen im Schätzungswege nur zu 50% anerkannte, weil die Beträge von Scheinfirmen in Rechnung gestellt wurden, welche Schwarzarbeiter beschäftigten. Das BFG verneinte die Vorgehensweise des Finanzamtes und hielt in seiner Entscheidung ausdrücklich fest, dass der Behörde keine Befugnis zur Schätzung zustände und die Betriebsausgabenkürzung zu Unrecht erfolgt ist. Die Fünfzehntelabsetzungen sind daher in voller Höhe gemäß den ESt-Erklärungen fortzusetzen.

Anträge

Auf Basis obiger Ausführungen, beantrage ich die Festsetzung meiner Einkommensteuer 2016 und 2017 entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärungen, daher unter Berücksichtigung der vollen Fünfzehntelabsetzungen und Afa.

Darüber hinaus beantrage ich aus selbigen Gründen die Aufhebung des abgeleiteten Anspruchszinsenbescheides 2016.

Weiters beantrage ich gem § 212a BAO die Aussetzung der beschwerdegegenständlichen Streitbeträge (Einkommensteuer 2016 u 2017, Anspruchszinsen 2016) von insgesamt € 51.006,40 bis zur Erledigung der Beschwerde.

Abschließend stelle ich den Antrag auf mündliche Verhandlung gem § 274 (1) Z 1 BAO.“

Beigelegt war der Beschwerde folgende Vereinbarung vom Dezember 2016:

„VEREINBARUNG

abgeschlossen am unten angesetzten Tag zwischen

*1.) Frau ***Bf1***, geboren am ***Bf1_Geb***, ***Bf1_Adr***,*

einerseits, und

*2.) Herrn ***ST***, geboren am ***ST_Geb***, ***IJ_Adr***,*

andererseits, wie folgt:

*1.) Festgestellt wird, dass die Geschenkgeberin an den Geschenknehmer mit dem Schenkungsvertrag vom 13.01.2012 [Anm BFG: richtig wäre 31.1.2012], Notariatsakt des öffentlichen Notars Dr. ***Notar***, GZ 1510, nachstehende Liegenschaft geschenkt und übergeben hat:*

[...]

Gemäß § 6 des vorgenannten Schenkungsvertrages hat der Geschenknehmer der Geschenkgeberin die Dienstbarkeit des lebenslangen Fruchtgenussrechtes ob der vorbezeichneten Liegenschaft eingeräumt. Die Geschenkgeberin hat das ihr eingeräumte Fruchtgenussrecht angenommen.

2.) Ergänzend zu dieser Vereinbarung kommen die Vertragsteile überein, dass die Geschenkgeberin und Fruchtgenussberechtigte dem Geschenknehmer und Liegenschaftseigentümer zur Abgeltung für die Abnutzung der Gebäude durch den vereinbarten Fruchtgenuss (als Substanzabgeltung) entsprechend der dieser Vereinbarung als integrierender Bestandteil beigeschlossenen Beilage (Anlage ./1) Zahlung leistet.

Aus diesem Titel errechnet sich für das Jahr 2016 ein Betrag in Höhe von € 87.705,00 zuzüglich 20 % Ust.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.2.2020 hat die belangte Behörde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die geltend gemachten AfA-Beträge anerkannt. Die Begründung lautet:

„Absetzungen für Abnutzung:

*Aufgrund der in der Beschwerde vorgelegten Unterlagen (Vereinbarung zwischen Fr. ***Bf1*** und Hrn. ***ST*** über eine Substanzabgeltung, Honorarnoten und Zahlungsnachweise) ergibt sich ab dem Jahr 2016 ein neuer Sachverhalt, weshalb die Absetzungen für Abnutzung im beantragten Ausmaß gewährt wurde.*

Zehntelabsetzungen

Das Finanzamt ist weiterhin der Ansicht, dass die von der BP festgestellten Scheinrechnungen

*im Instandsetzungsaufwendungen auch in den Folgejahren nicht anzuerkennen sind.
(Auf die detaillierten Ausführungen der Tz. des BP-Berichts vom 28.02.2017 wird erneut verwiesen.)“*

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 4.3.2020 brachte die Beschwerdeführerin folgenden Vorlageantrag ein:
„Die in der Beschwerdeverentscheidung vom 19.02.2020 enthaltene Begründung in Bezug auf die Zehntelabsetzungen erscheint weiterhin rechtswidrig weshalb wir hiermit die Vorlage unserer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2017 vom 19.02.2020 beim Bundesfinanzgericht beantragen.

Betreffend die Beschwerdegründe dürfen wir auf die Beschwerde vom 24.10.2018 verweisen.

Weiters wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gern § 274 (1) BAO beantragt.“

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 16.6.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Sachverhaltsschilderung führt die belangte Behörde aus, dass im Rahmen der Beschwerdeverentscheidung die AfA berücksichtigt wurde, eine Berücksichtigung von Scheinrechnungen jedoch weiterhin abgelehnt werde.

Die Stellungnahme im Vorlagebericht der belangten Behörde lautet hingegen:

*„Hinsichtlich der Substanzabgeltung ist festzuhalten, dass die Bf. Kontoauszüge einer ***I*** zum (vermeintlichen) Nachweis der Substanzabgeltung vorgelegt hat und dass die Bf. die AfA nur dann geltend machen kann, wenn die Bf. selbst (und nicht etwa eine GmbH, die nach dem Trennungsprinzip eine andere Steuerpflichtige ist, als die Bf. selbst) die AfA ersetzt hat. Insofern die Bf. nicht nachweisen sollte, dass die Substanzabgeltung von der Bf. selbst wirtschaftlich getragen worden ist, beantragt das Finanzamt (in Abänderung zur BVE), die Beschwerde in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.*

Hinsichtlich der in der Beschwerde angeführten Nichtanerkennung der Werbungskosten im Ausmaß von 50% und der Kürzung der Zehntelabsetzungen im Ausmaß von 50% wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf den BP-Bericht betreffend die Vorjahre verwiesen und gelten die dort gemachten Ausführungen auch an dieser Stelle als angeführt. Aufwendungen in den durch die vorgelegten Belegen ausgewiesenen Höhen sind tatsächlich nicht angefallen ("Scheinrechnungen"), sodass auch die entsprechenden 15-tel Abschreibungen nicht zustehen - > 15-tel Abschreibungen für Aufwendungen, die tatsächlich nicht angefallen sind, sind (ebenso wie tatsächlich nicht angefallene Betriebsausgaben oder Werbungskosten) nicht zu berücksichtigen, da die Fünfzehntel ja nur eine gesonderte Verweilung von (tatsächlich angefallenen) Aufwendungen normiert; sind diese Aufwendungen aber tatsächlich gar nicht

oder nicht im vollen Ausmaß angefallen, stehen auch die Fünfzehntelabschreibungen entweder gar nicht oder zumindest nicht in voller Höhe zu.

Das Finanzamt beantragt daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Beschluss vom 23.2.2023

Mit Beschluss vom 23.2.2023 ersuchte das Bundesfinanzgericht einerseits um Bekanntgabe, ob die Verlängerung der Verteilungsdauer für Instandsetzungsaufwendungen bei Wohngebäuden ab 2016 berücksichtigt wurde. Andererseits informierte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin über die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 31.1.2019, Ra 2017/15/0021, in der es um die steuerliche Anerkennung einer Abgeltungszahlung zwischen nahen Angehörigen im Zusammenhang mit einer Fruchtgenussvereinbarung ging.

In der Beantwortung vom 6.4.2023 wiederholte die Beschwerdeführerin zunächst ihre bereits bisher vorgebrachte Argumentation, dass die Versagung von im Schätzungsweg ermittelten Aufwendungen in Höhe von 50 % der geltend gemachten Aufwendungen nicht zulässig sei, zumal Leistungen tatsächlich erbracht wurden und Zahlungen tatsächlich an fremde Dritte geleistet wurden. Schließlich weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass auch im Einkommensteuerverfahren 2017 die Instandsetzungsaufwendungen im Ausmaß von 1/15 anzusetzen wären.

Beigelegt wurde auch eine Berechnung (exemplarisch für die zwei Objekte, die im Beschluss vom 23.2.2023 genannt sind).

Zur Frage der Substanzabgeltung im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussrecht gab die Beschwerdeführerin Folgendes bekannt:

„1. Zum Sachverhalt

Zur Frage der tatsächlichen Zahlung der Substanzabgeltung 2017 legen wir im Anhang den einschlägigen Zahlungsbeleg vor:

*Die Zahlung erfolgte von einem von der beauftragten Hausverwaltung geführten Konto, welches auch den Namen „***Bf1***“ trägt. Auf diesem Konto erfolgt - gemäß allgemeiner, auch von der Finanzverwaltung anerkannter Praxis im Zuge der gewerblichen Verwaltung von Immobilien – die Vereinnahmung und Verausgabung aller Einnahmen und Werbungskosten aus der Verwaltung der Liegenschaften im Namen und auf Rechnung der Liegenschaftsvermieter (der Hausverwaltungskunden). Die Zahlung von diesem Konto stellt daher jedenfalls eine Ausgabe und damit Werbungskosten von Frau ***Bf1*** dar. Wir dürfen hierzu auch auf die einschlägige Judikatur (vgl. VwGH vom 25.5.1993 90/13/0155) hinweisen.*

2. Zur rechtlichen Würdigung

Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts zwischen nahen Angehörigen kann nicht Gegenstand eines Fremdvergleichs sein. Gemäß Judikatur (VwGH vom 16.11.2021, Ro

2020/15/0015) und dem EStR-Entwurf des Wartungserlasses 2023 (Rz 115a nF) ist bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen erst bei einer Gegenleistung ab 75 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen. Andernfalls ist eine Schenkung mit animus donandi anzunehmen.

Eine vereinbarte Substanzabgeltung bei einem Vorbehaltsfruchtgenussrecht ist in Höhe der gesetzlichen AfA wirtschaftlich betrachtet (lediglich) ein AfA-Surrogat - und nicht ein (fremdübliches) Mietentgelt: Die Höhe der Geltendmachung der Substanzabgeltung ist daher mit dem bisherigen Abschreibungsbetrag begrenzt (etwa EStR 2000 Rz 113a; Leyrer, taxlex 2018, 69). Auch unter diesem Gesichtspunkt kann die gegenständliche Substanzabgeltung daher nicht Gegenstand eines Fremdvergleichs sein.

Weiters ist das zitierte Erkenntnis des VwGH (31.1.2019, Ra 2017/15/0021) für den Beschwerdefall nicht einschlägig: Der VwGH hat im Jahr 2019 weder materiell in der Sache entschieden, noch hatte der zugrundeliegende Sachverhalt ein Vorbehaltsfruchtgenussrecht zum Gegenstand. Es mag richtig sein, dass bei einem Zuwendungsfruchtgenussrecht die Zulässigkeit einer Substanzabgeltung von der Finanzverwaltung (EStR 2000 Rz 113a) sowie BFG (14.2.2018, RV/5100054/2018; 24.5.2017, RV/3101092/2015 sowie 30.12.2016, RV/3101035/2014) verneint wird. Im gegenständlichen Fall handelt es sich jedoch um ein abweichend ausgestaltetes Vorbehaltsfruchtgenussrecht. Schließlich lässt die Finanzverwaltung (EStR 2000 Rz 113a) das gewählte Vorgehen der Beschwerdeführerin ausdrücklich zu. Dies wird in der EStR-Stelle, wie folgt, festgehalten: " [...] Wurde im Zeitpunkt der Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen. Die Geltendmachung der AfA kann dabei nicht rückwirkend erfolgen, sondern frühestens im dem Veranlagungszeitraum, für den erstmalig die Zahlung der Substanzabgeltung vorgenommen wird."

Das Verhalten der Beschwerdeführerin entsprach damit auch den Vorgaben der Finanzverwaltung und wurde im Zuge der durchgeführten Außenprüfung der Jahre 2009 bis 2012 (Prüfungsabschluss im Jahr 2017) auch als Lösungsweg zur Geltendmachung der AfA vom zuständigen Finanzamt (!) ausdrücklich vorgeschlagen (vgl. Tz. 1 des Berichtes über die Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO vom 28.2.2017 ABNr: ***ABNr***):

„In weiterer Konsequenz kann daher Fr. ***Bf1*** ab 2012 keine AfA für die entsprechenden Liegenschaften mehr geltend machen. Dies wäre nur möglich, für den Fall dass der Fruchtnießer (Fr. ***Bf1***) eine Zahlung für Substanzabgeltung an den Fruchtgenußbesteller (Hr. ***ST***) in Höhe der bisher geltend gemachten AfA leistet; dann wäre diese Zahlung beim Fruchtnießer (Fr. ***Bf1***) abzugsfähig.“

Die Beschwerdeführerin ist dieser ausdrücklichen rechtlichen Belehrung durch das Finanzamt vollumfänglich gefolgt, umso unverständlicher erscheint es nunmehr, dass diese Vorgangsweise vom Finanzamt in gegenständlichem Verfahren nicht außer Streit gestellt wird.

Die hM in der Literatur geht im Übrigen von einer AfA-Berechtigung ohne jegliche Leistung samt Zahlungsfluss aus (vgl. Leyrer, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen 149 mit Verweis auf ua Peyerl, Verlagerung 111 bzw 186 ff; Quantschnigg/W.Schuch, Einkommensteuer § 7 Rz 10.2; Ruppe, Zur persönlichen Zurechnung von Aufwendungen, speziell von Absetzung für Abnutzung, in Loitlsberger/Egger/Lechner, Rechnungslegung und Gewinnermittlung [1987] 337). Nach diesen Autoren wäre daher bereits in der Vergangenheit eine entsprechende AfA-Berechtigung ohne weiteres gegeben gewesen.“

Mündliche Verhandlung

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.

Hinsichtlich der rechnerischen Ermittlung der Instandsetzungsaufwendungen für das Jahr 2017 durch die Beschwerdeführerin bestehen seitens der belangten Behörde keine Einwendungen.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin erläutert, dass erstmals im Jahr 2016 während der Betriebsprüfung das Thema Substanzabgeltung angesprochen wurde. Die Beschwerdeführerin habe sich an die Belehrung der Betriebsprüfung gehalten.

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 zukomme.

Der Vertreter der belangten Behörde verweist darauf, dass auch aus dem für das Jahr 2017 vorgelegten Telebanking-Auszug für ihn nichts überprüfbar sei. Ein Vertreter der Beschwerdeführerin verweist darauf, dass ganz oben am Kontoauszug der Name der Beschwerdeführerin angeführt sei. Der Name der Hausverwaltung ist auf allen Konten, die für Kunden der Hausverwaltung geführt werden, angeführt.

Der zweite Vertreter der Beschwerdeführerin verweist darauf, dass auch sämtliche anderen Ausgaben, die von der belangten Behörde nicht beanstandet wurden, über dieses Konto

bezahlt wurden. Auch die Einnahmen sind der Beschwerdeführerin über dieses Konto zugeflossen. Wenn nun bestimmte Ausgaben, die über dieses Konto wegen der Kontobezeichnung nicht anerkannt werden, dürften auch die Einnahmen nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen sein.

Der Vertreter der belangten Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Vertreter der Beschwerdeführerin beantragten den vollen Werbungskostenabzug hinsichtlich der Zehntelabsetzungen und der AfA in Form der Substanzabgeltung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war zivilrechtliche 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. Eine Wertminderung der Liegenschaften konnte nicht festgestellt werden.

In den Jahren 2013 – 2015 wurden keine Zahlungen für Substanzabgeltungen geleistet. Im Dezember 2016 wurde eine Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn über die Zahlung einer jährlichen Substanzabgeltung ab 2016 abgeschlossen. Die Zahlungen für die Substanzabgeltung sind von einem Konto, das zwar von der Hausverwaltung verwaltet wird, aber der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist und über das sämtliche Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit den Liegenschaften der Beschwerdeführerin fließen, überwiesen worden. Die Vereinbarung ist fremdunüblich.

Strittig ist, ob die auf das Jahr 2017 entfallenden Instandsetzungsaufwendungen sowie die Substanzabgeltung als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

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 Treuhandenschaft 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. Nachvollziehbar sind für das Bundesfinanzgericht auch die Aussagen des Landesgerichts für Strafsachen zum Marktwert der erbrachten Leistungen, zumal auch von den Versicherungen, welche die Leistungen teilweise bezahlt hatten, diesbezüglich meist keine Bedenken bestanden.

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 beigefügt, 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.

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 Fruchtgenuss (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 wurde, 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 Beweiswürdigung (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 Grundbuchsatzug 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 eindeutigem 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 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 „***Addr3***“ 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 „***Addr4***“ ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 30.5.1989 erworben hatte; Voreigentümerin war – laut Grundbuch – eine gewisse ***QRA*** (geboren am 22.6.1955).

Hinsichtlich der Liegenschaft „***Addr4***“ 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.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

-) 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 Beweiswürdigung (VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061).

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich, wobei der Vergleich grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen ist und von deren üblichem Verhalten in

vergleichbaren Situationen auszugehen ist (*Knecht/Winkler/Unger* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 4 Anm 71).

Schenkungen zwischen nahen Angehörigen sind nichts Ungewöhnliches, auch dann nicht, wenn es zu einer Übertragung einer Einkunftsquelle kommt. Beschwerdegegenständlich kam es im Jahr 2012 „nur“ zu einer Schenkung von 14 Zinshäusern in Wien. Durch den Vorbehalt des Fruchtgenusses verblieb die Einkunftsquelle bei der Geschenkgeberin (Beschwerdeführerin). Der Schenkungsvertrag wurde in Notariatsaktsform errichtet und die Schenkung wurde im Grundbuch bei den einzelnen Liegenschaften eingetragen.

Die Vereinbarung vom Dezember 2016 weist keine eindeutige Datierung auf (die Datumsangabe lautet „Wien, am Dezember 2016“) und wurde offenbar auf Grund einer Vollmacht vom 27.4.2015 abgeschlossen. Bei der Vollmacht handelt es sich um einen Vordruck eines Verlages („Verlag ***ZDE***“). Die letzten beiden Sätze lauten: *„Der Honorarverrechnung werden die jeweiligen gültigen ‚Autonomen Honorar-Richtlinien‘, beschlossen vom Österreichischen Rechtsanwaltskammertag, zugrunde gelegt. Diese Vollmacht ermächtigt auch für jegliche Art einer Selbstkontrahierung bzw. eines Inlich-Geschäfts mit dem Machthaber.“* Soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich, ist der Verlag ***ZDE*** zwar schon seit dem Jahr 2004 nicht mehr in *** ansässig (vgl die gelöschten Eintragungen im Firmenbuch zur „***ZDE***“; allerdings ist davon auszugehen, dass selbst Inlich-Geschäfte (zivilrechtlich) wirksam sind, wenn der Abschluss vom Willen aller beteiligten Vertretenen durch vorherige Zustimmung oder nachträgliche Genehmigung getragen ist (vgl *Perner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 1017 Rz 12). Sowohl die Vollmacht als auch die Vereinbarung wurden zumindest dem Finanzamt im Oktober 2018 vorgelegt und sind somit – zumindest dem Finanzamt gegenüber – nach außen in Erscheinung getreten.

Die Vereinbarung weist auch einen klaren Inhalt auf. Es wird darauf hingewiesen, dass es sich um eine Ergänzung zum Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 handeln soll und dass sich die Höhe der Substanzabgeltung (für 2016) auf € 87.705,-- zuzüglich Umsatzsteuer belaufen soll.

Hinsichtlich der Durchführung dieser Vereinbarung wurde der Beschwerde ein „Überweisungsprotokoll SEPA“ vom 29.12.2016 beigelegt, aus dem ersichtlich ist, dass an den Geschenknehmer € 87.705,00 mit dem Verwendungszweck „AfA 2016 netto“ überwiesen wurde. In der Vereinbarung vom Dezember 2016 ist allerdings angeführt, dass die Substanzabgeltung für 2016 € 87.705,00 zuzüglich Umsatzsteuer beträgt. Diesbezüglich wurde auch eine Rechnung des Geschenknehmers vom 29.12.2016 (mit der handschriftlich ergänzten Rechnungsnummer „RE. NR. 1“) in Höhe von € 105.246,00 (brutto) vorgelegt.

Auch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2017 wurde nur der Nettobetrag am 22.12.2017 in Höhe von € 87.705,00 überwiesen, wobei – im Unterschied zu 2016 – nun pro Objekt eine Rechnung (inkl. Umsatzsteuer) erstellt wurde und für 11 Objekte diese Rechnungen auch vorgelegt wurden.

Ebenfalls vorgelegt wurde ein Ausdruck eines Kontoauszuges eines Kontos bei der Erste Bank aus einem Online-Banking-System. Als Kontoinhaber sind auf diesem Ausdruck angeführt:

„***IJ***, ***Bf1***“. Als Verwendungszweck ist bei der Überweisung vom 22.12.2017 wiederum „AFA 2017 netto“ angeführt. Als „Creditor Name“ ist „***ST_AFA***“ und als „Debitor Name“ ist „***IJ***, Häuser H“ genannt. Eine Vereinbarung hinsichtlich der Überrechnung der Umsatzsteuer findet sich nicht. Entgegen der vorgelegten nachträglich erstellten Vereinbarung wurde die Umsatzsteuer zwar in Rechnung gestellt, aber nicht bezahlt. Insofern mangelt es an einer fremdüblichen Durchführung der Vereinbarung.

Letztlich stellt sich noch die Frage, ob eine Vereinbarung zur Zahlung einer Substanzabgeltung, die vier Jahre nach der Schenkung (und des Vorbehaltes des Fruchtgenussrechts) abgeschlossen wurde, überhaupt fremdüblich ist.

Kanduth-Kristen (Jakom²³ § 7 Rz 26) weist zutreffend darauf hin, dass eine Zahlung für Substanzabgeltung, wie in den EStR 2000 Rz 113a angeführt und in der Vereinbarung vom Dezember 2016 beschrieben ist, beim Vorbehaltsfruchtgenuss dazu führt, dass der Fruchtnießer die Anschaffungskosten für jene Wirtschaftsgüter, die er selbst entgeltlich angeschafft hat, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise doppelt tragen muss.

Durch die Vereinbarung vom Dezember 2016 wird ein ursprünglich unentgeltlich vereinbarter Fruchtgenuss nachträglich zu einem entgeltlichen Fruchtgenuss. Ein „fremder“ Fruchtnießer hätte einer solchen Verschlechterung seiner (finanziellen) Situation nie zugestimmt, zumal seine Rechtsposition sich ohne diese Vereinbarung auch nicht verschlechtert hätte.

Der Grund für das Aufsetzen der Vereinbarung vom Dezember 2016 liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ausschließlich in der damals anhängigen Außenprüfung, bei der sich wohl im Dezember 2016 bereits gezeigt hatte, dass die belangte Behörde eine AfA (ohne Zahlung einer Substanzabgeltung) nicht anerkennen wird.

Die in der Vereinbarung vom Dezember 2016 vorgesehene Vorgehensweise bedeutet eine massive Minderung der von der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte in einem auf unbestimmte Zeit vereinbarten Vertrag. Diese Vereinbarung widerspricht den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, weil ein ursprünglich unbelasteter Fruchtnießer nachträglich keiner erheblichen Zahlungsverpflichtung zustimmen würde, ohne dass dafür Gründe oder Vorteile vorliegen würden. Zwischen Fremden wäre eine solche Vereinbarung nicht zu Stande gekommen (vgl. VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0021; BFG 29.11.2021, RV/7103050/2021; *Kanduth-Kristen*, immo aktuell 2019/25). Auf den (rein steuerrechtlichen) Unterschied zwischen Vorbehaltsfruchtgenuss und Zuwendungsfruchtgenuss kann es bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit nicht ankommen.

Die (nachträgliche) Vereinbarung der Verrechnung/Zahlung von Substanzabgeltungen, hält einem Fremdvergleich nicht stand und ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Die belangte Behörde hat im Vorlagebericht vom 16.6.2021 darauf hingewiesen, dass „die Bf. Kontoauszüge einer ***IJ*** zum (vermeintlichen) Nachweis der Substanzabgeltung vorgelegt

hat“. Dem Vorlagebericht kommt wie etwa einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl. BFG 6.7.2016, RV/5101257/2015; BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015).

Mit Beschluss vom 20.2.2023 hat das Bundesfinanzgericht auf die diesbezügliche Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht ausdrücklich hingewiesen.

Im Schreiben vom 6.4.2023 bringt die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang vor, dass die Zahlung von einem von der beauftragten Hausverwaltung geführten Konto, welches auch den Namen „***Bf1***“ trägt, erfolgte und dass gemäß allgemeiner, auch von der Finanzverwaltung anerkannter Praxis im Zuge der gewerblichen Verwaltung von Immobilien die Vereinnahmung und Verausgabung aller Einnahmen und Werbungskosten aus der Verwaltung der Liegenschaften im Namen und auf Rechnung der Liegenschaftsvermieter erfolgt. Ergänzend hat sich im Rahmen der mündlichen Verhandlung herausgestellt, dass dieses Konto für den gesamten Zahlungsverkehr, der im Zusammenhang mit den Liegenschaften der Beschwerdeführerin anfällt, abgewickelt wird. Hinsichtlich der übrigen Werbungskosten und der Mieteinnahmen hatte die belangte Behörde keine Bedenken, diese Zahlungen der Beschwerdeführerin zuzuordnen (auch während der Außenprüfung wurden solche Bedenken nicht geäußert).

Zum Hinweis auf eine Judikaturstelle (VwGH vom 25.5.1993, 90/13/0155), auf die im Schreiben vom 6.4.2023 verwiesen wurde, ist anzumerken, dass es sich dabei vermutlich um das längste Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs handelt, das im Rechtsinformationssystem des Bundes verfügbar ist (67 Seiten in der PDF-Version). In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der Beschwerdeführerin sein Vorbringen dahingehend präzisiert, dass auf Seite 17 Punkt 8.2.1 im PDF-Ausdruck verwiesen werden sollte. An dieser Stelle wird der Verfahrensablauf „Konten und Mittelherkunft“ wiedergegeben und der Inhalt eines Vorhaltes beschrieben, der Prüfungsfeststellungen enthielt und dazu die Möglichkeit einer Stellungnahme bestand. Inhaltlich geht es in diesen Prüfungsfeststellungen um die Frage, wem anonyme Konten (Sparbücher) in den 1970 und 1980-Jahren zuzurechnen sind.

Der Rechtssatz 14 zu diesem Erkenntnis lautet: „Spareinlagen und Forderungsrechte aus Wertpapierdepotverträgen sind demjenigen zuzurechnen, der über die Konten eigentümergeleich verfügen kann. Es handelt sich dabei um eine auf der Beweisebene zu beurteilende Sachverhaltsfrage. Die steuerlichen Konsequenzen der Zurechnung erstrecken sich wegen der Erhöhung des steuerpflichtigen Vermögens sowohl auf die Vermögensteuer als aus dem Grunde des § 27 Abs 1 Z 4 EStG 1972 regelmäßig auch auf die Erhebung der Einkommensteuer.“

Dem Schreiben vom 6.4.2023 war auch ein mit einer „telebanking“-Software erstellter Kontoauszug beigelegt. Als Inhaber dieses Kontos sind dabei „***IJ***, ***Bf1***“ genannt. Aus diesem Kontoauszug geht für das Bundesfinanzgericht nicht klar hervor, wer nun tatsächlich Inhaber dieses Kontos ist, zumal die Hausverwaltung auch falsch geschrieben („***Bf1***“) ist. Allerdings konnte der Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen

Verhandlung nachvollziehbar die Geschäftspraxis der Hausverwaltung darlegen. Demnach werde jeden Kunden der Hausverwaltung ein Konto bei einer Bank angelegt; über dieses Konto laufen alle Einnahmen und Ausgaben der verwalteten Objekte. Die Hausverwaltung muss Zugriff bzw. Einsichtsmöglichkeiten in dieses Konto haben, um die Verwaltung der Objekte (zB Kontrolle und Zuordnung der Mieteinnahme) durchzuführen. Schließlich hatte der Vertreter der Beschwerdeführerin noch darauf verwiesen, dass sich die Beschwerdeführerin – trotz ihres fortgeschrittenen Alters – noch sämtliche Kontoauszüge vorlegen lasse und diese auch kontrolliere. Wenn nun das Konto ausschließlich der Hausverwaltung zuzurechnen wäre, hätte diese keine Veranlassung, die Kontoauszüge ihrer Kundin zu zeigen und die Beschwerdeführerin (als Kundin der Hausverwaltung) hätte vermutlich kein ausgeprägtes Interesse, fremde Kontoauszüge durchzusehen. Handelt es sich bei den Beträgen, die in den Kontoauszügen dargestellt sind, jedoch um die eigenen Einnahmen und Ausgaben, besteht in der Regel ein Interesse, sich darüber auch Kenntnis zu verschaffen. Insofern ist die Zuordnung dieses Kontos an die Beschwerdeführerin für das Bundesfinanzgericht als erwiesen anzusehen.

Rechtslage

§ 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

§ 2.(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

§ 7 Abs 1 EStG 1988 lautet:

§ 7. (1) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

§ 8 Abs 1 EStG 1988 lautet:

§ 8. (1) Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2,5%. Davon abweichend beträgt bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5%.

§ 16 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I 118/2015 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 steuerverfängenes 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. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

Die GrundanteilV 2016 (BGBl. II Nr. 99/2016) lautet:

Aufgrund des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 163/2015, wird verordnet:

§ 1. Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist der Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Ohne Nachweis ist

der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu ermitteln.

§ 2. (1) In Gemeinden mit weniger als 100 000 Einwohnern sind als Anteil des Grund und Bodens 20% auszuscheiden, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) weniger als 400 Euro beträgt.

(2) In Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

– 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder

– 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

(3) Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird.

(4) Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die gemäß Abs. 1 bis 3 relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen.

§ 3. (1) Der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens ist nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

(2) Der Anteil des Grund und Bodens ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d dritter Satz EStG 1988 dann nicht nach § 2 pauschal auszuscheiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

§ 4. Die Verordnung tritt mit 1. Jänner 2016 in Kraft und ist erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 unter Beachtung des § 124b Z 284 EStG anzuwenden.

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). Dabei kann der Fruchtnießer auch durch einen Bevollmächtigten ausreichend nach außen in Erscheinung treten (VwGH 4.3.1986, 85/14/0153). Die Beschwerdeführerin ließ sich durch eine Hausverwaltungsgesellschaft vertreten.

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/Knecht/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. Der Beschwerdeführerin sind die Einkünfte auch weiterhin zuzurechnen.

Werbungskosten allgemein

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 1988 sieht als Werbungskosten bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, die Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten vor, die sich auf die Wertminderung des Vermögensgegenstandes bezieht.

Wirtschaftliches Eigentum - AfA-Berechtigung der Beschwerdeführerin

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 6 mit Verweis auf die Rechtsprechung). 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 wären 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. Es existiert auch keine andere diesbezügliche Vereinbarung. 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 (Sohn der Beschwerdeführerin) übergegangen. Selbst ein im Grundbuch einverleibtes Veräußerungs- und Belastungsverbot führt noch nicht zum wirtschaftlichen Eigentum (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

AfA-Berechtigung der Beschwerdeführerin

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8 EStG). Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 ist bei einem unentgeltlichen Erwerb die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

Die AfA stellt ihrem Wesen nach eine pauschalisierte Form der Schaffung einer periodenrichtigen Besteuerung dar, indem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer der Nutzung des Wirtschaftsgutes verteilt werden (*Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} § 7 Tz 1; *Winkler in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 7 Anm 1). Der Zweck der steuerlichen Absetzung für Abnutzung liegt in der Berücksichtigung des bei der Einkunftserzielung eintretenden Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes mit mehrjähriger Nutzungsdauer (VwGH 30.6.2022, Ro 2021/15/0004). Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige eigenes – ihm als wirtschaftlichen Eigentümer zurechenbares - Vermögen, das durch die Nutzung einem Wertverzehr unterworfen ist, für die Einkunftserzielung einsetzt (vgl. VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Die Beschwerdeführerin leistete die Substanzabgeltung auf Grund einer Vereinbarung, die im Dezember 2016 verfasst wurde. In dieser Vereinbarung wird zunächst festgehalten, dass die Beschwerdeführerin mit Schenkungsvertrag vom 31.1.2012 insgesamt 14 Liegenschaften (Zinshäuser) in Wien verschenkt hat und sich das Fruchtgenussrecht vorbehalten hat. Ergänzend zu diesem Schenkungsvertrag wird in einer Vereinbarung vom Dezember 2016, den der Geschenknnehmer (Sohn der Beschwerdeführerin und Gesellschafter-Geschäftsführer der Hausverwaltung) auf Grund einer Vollmacht der Geschenkgeberin aus dem April 2015 mit sich selbst abgeschlossen hat, vereinbart, dass die Geschenkgeberin jährlich € 87.705,-- zuzüglich Umsatzsteuer als Abgeltung für die Abnutzung der Gebäude zu leisten habe.

Die Beschwerdeführerin verweist auf einen Beitrag von *Leyrer* (taxlex 2018) und die darin wiedergegebenen „Alternative[n] Lösungsansätze“ als „hM in der Literatur“, wonach bereits „in der Vergangenheit eine entsprechende AfA-Berechtigung ohne weiteres gegeben gewesen“ wäre. Allerdings finden sich in der Literatur auch gegenteilige Ansichten. *Doralt* verweist darauf, dass die in den EStR angeführte Auffassung im Gesetz nicht gedeckt ist (RdW 2002, 54) und einem Fremdvergleich nicht standhält (RdW 2016, 133). *Perl* sieht – unter Verweis auf UFS 11.11.2004, RV/3971-W/02 – ebenfalls keine gesetzliche Deckung im § 16 EStG 1988 (*Perl*, RdW 2009, 498). Für *Bodis/Pfeiffer* erscheint das „Rechtsinstitut‘ der Zahlung für Substanzabgeltung aus systematischer Sicht nicht überzeugend“ (*Bodis/Pfeiffer*, RdW 2016, 645).

Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht von einer herrschenden Meinung in der Literatur gesprochen werden, die ohne weiteres für eine AfA-Berechtigung beim Fruchtgenussberechtigten ausgeht.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt. Die AfA soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt. Genau dieser Wertverzehr trifft aber den Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht Fruchtnießer, der (auch bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss) bereits ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042).

Eine Möglichkeit, die Absetzung für Abnutzung in Anspruch zu nehmen, besteht daher für die Beschwerdeführerin nicht.

Werbungskosten in Höhe der Substanzabgeltung

Zum EStG 1972 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es „*nicht rechtsirrig [ist], wenn im Falle einer Fruchtgenußbestellung die Gebäude-AfA weder beim Fruchtgenußberechtigten noch beim Fruchtgenußbelasteten Berücksichtigung findet*“, zumal der Fruchtgenußbelastete, bei dem sie grundsätzlich zu berücksichtigen wäre, über keine Einkunftsquelle iSd Einkommensteuerrechtes verfügt (VwGH 28.10.1992, 88/13/0006). Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des EStG 1972 (§ 7 Abs 1, § 16 Abs 1 Z 8) wurden inhaltlich ins EStG 1988 übernommen.

In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 113a) legt die Finanzverwaltung ihre Meinung im Zusammenhang mit Fruchtgenuss und Afa wie folgt dar:

„[...] Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, kann er die AfA für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend machen (siehe Rz 111). Leistet aber der Fruchtgenussberechtigte dem

Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, ist diese Zahlung beim ihm abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller eine Einnahme in dieser Höhe erzielt, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht. Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu Rz 1132 ff) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen. [...]“

Zunächst wird darin die Aussage getroffen, dass bei Zahlung einer Substanzabgeltung eine Ausgabe beim Fruchtgenussberechtigten (also bei der Beschwerdeführerin) vorliege; dass es sich dabei um eine Absetzung für Abnutzung handeln soll, geht aus diesen Ausführungen nicht hervor und würde auch dem ersten zitierten Satz widersprechen. Es kann sich nur um eine von einer AfA verschiedene Form von Werbungskosten handeln.

Danach wird ausgeführt, dass beim Fruchtgenussbesteller eine Einnahme vorliege, welcher bei ihm die AfA als Ausgabe gegenüberstehe. Da der Fruchtgenussbesteller idR als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, steht ihm auch grundsätzlich die Möglichkeit der Berücksichtigung der AfA zu.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören auch Einkünfte aus der Einräumung von Rechten, die mit einem Miet- oder Pachtrecht wirtschaftlich vergleichbar sind, wie ein Fruchtgenussrecht (*Lenneis in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 28 Anm 9; VwGH 26.7.2017, Ra 2015/13/0029).

Zu bedenken ist jedoch, dass dem Fruchtgenussbelasteten die Erzielung positiver Erträge aus der Sache bei einer solchen Konstellation objektiv nicht möglich ist und ihm aus diesem Grund steuerlich keine Einkunftsquelle zugerechnet werden kann (VwGH 12.11.1986, 86/13/0023). Eine menschliche Betätigung ist nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn sie nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet ist, auf Dauer einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (VwGH 24.11.1998, 93/14/0151).

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG) zuzurechnen (*Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG LVO Anm1). Auf Dauer gesehen muss die Erzielung eines Reinertrages möglich sein (*Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²² Liebhabereiverordnung Tz 311; *Jakom/Ehgartner*²³ § 2 Tz 220). Besteht objektiv betrachtet keine Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen, reicht der behauptete (subjektive) Wille, Überschüsse zu erzielen, für das Vorliegen einer steuerlich zu beachtenden

Einkunftsquelle nicht aus (VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106; VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178 zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).

Ob bei einem Rechtsverhältnis, das Einnahmen und in derselben Höhe Ausgaben vermitteln soll, im Hinblick auf die obigen Ausführungen tatsächlich von einer Einkunftsquelle (beim Fruchtgenussbesteller) auszugehen ist, kann hier dahingestellt bleiben, weil die Beschwerdeführerin die Fruchtgenussberechtigte ist.

§ 16 Abs 1 EStG 1988 normiert, dass als Werbungskosten nur solche Aufwendungen abgezogen werden dürfen, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind jedoch nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies in § 16 Abs 1 EStG 1988 ausdrücklich zugelassen wird.

In der Vereinbarung vom Dezember 2016 ist ausdrücklich festgehalten, dass die Geschenkgeberin „zur Abgeltung für die Abnutzung der Gebäude“ als Substanzabgeltung Zahlungen leistet. Aufwendungen für Substanzabgeltungen sind in § 16 Abs 1 EStG 1988 nicht enthalten und entsprechen auch nicht dem Konzept der Überschusseinkünfte.

Derartige Zahlungen werden nicht deshalb geleistet, um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten bzw. zu behalten, sondern um den Verlust der AfA zu kompensieren, weil dies in den Einkommensteuerrichtlinien so vertreten wird. Die Abgeltung für Abnutzung ist nichts anderes als eine Ausgabe für die Wertminderung des Wirtschaftsgutes Gebäudes. Derartige Ausgaben sind aber nur im Sinne einer Gebäude-AfA (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988) als Werbungskosten abzugsfähig. Eine Vergleichbarkeit mit einem Mietverhältnis ist nicht gegeben.

Ein Werbungskostenabzug für die geltend gemachte Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe von € 87.705,-- kommt schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

Nettoprinzip

In dem von der Beschwerdeführerin zitierten Beitrag von *Leyrer* kommt dieser schließlich zum Ergebnis, dass die Versagung der Abzugsfähigkeit der Substanzabgeltung zu einer Verletzung des objektiven Nettoprinzips führen würde (taxlex 2018, 68 [73]).

Nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption soll die Einkommensteuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen ("objektives Nettoprinzip"). Andernfalls käme es insoweit zur Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde (vgl VwGH 19.3.2013, 2010/15/0141 mwN).

Dabei ist das Einkommensteuerrecht von einem Dualismus der Einkünfteermittlung geprägt. Während die betrieblichen Einkunftsarten dem Konzept der Reinvermögenszuwachsstheorie folgen, sind die Überschusseinkunftsarten dem Konzept der Quellentheorie verfangen. Eine der Konsequenzen der Quellentheorie besteht darin, dass Wertveränderungen bei den Überschusseinkünften grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. Dies bringt auch § 16 Abs 1 EStG 1988 eindeutig zum Ausdruck, in dem dort angeordnet wird, dass Wertveränderungen bis hin zum gänzlichen Verlust grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. In seinem Grundkonzept ist das österreichische Steuerrecht dem Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland vergleichbar geblieben (vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, 12). Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat den Dualismus der Einkünfteermittlung für verfassungskonform befunden (vgl *Straßburger* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow* BeckOK EStG¹⁵ § 9 Rz 45 mwH).

Im österreichischen EStG 1988 ist das objektive Nettoprinzip jedoch nicht durchgehend verwirklicht, zumal es einen breiten Katalog an Abzugsverboten gibt. Von den Abzugsverboten sind selbst solche Aufwendungen erfasst, deren grundsätzliche Eigenschaft als Werbungskosten nicht strittig ist (bspw gilt das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit bestimmten Kapitaleinkünften selbst dann, wenn zur Regelbesteuerung optiert wird; auch die Beschränkung der Abzugsfähigkeit für Arbeits- oder Werkleistungen ab einer gewissen Höhe – somit die Verweigerung der einkünftermindernden Geltendmachung von fremdüblich vereinbarten Gehaltsbestandteilen beim Arbeitgeber, obwohl der Arbeitnehmer für genau dieses Gehaltsbestandteile den (höchsten) Tarifsteuerersatz bezahlen muss - wurde vom VfGH nicht als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip gesehen (vgl zB VfGH 9.12.2014, G 186/2014 zum Abzugsverbot bei Managergehältern).

Der Abzug von Werbungskosten ist bei der Einkünftermittlung Ausdruck des Nettoprinzips. Die Auslegung des Werbungskostenbegriffs muss sich daher an dieser Grundlage orientieren. Werbungskosten sind daher ganz allgemein gesprochen jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden. Es handelt sich daher nicht um Ausgaben und Aufwendungen zur Sicherung der bereits zugeflossenen Einnahmen, sondern um Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0227). In § 16 Abs 1 EStG 1988 wird klargestellt, dass Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern und Wertminderungen bzw. der völlige Verlust von Wirtschaftsgütern im Bereich der Überschusseinkünfte grundsätzlich nicht steuerwirksam sind (ErläutRV 621 BlgNR 17.GP, 75).

Wenn nun aus verfassungsrechtlicher Sicht die Einschränkung des objektiven Nettoprinzips aus verschiedensten Gründen zulässig ist und selbst solche Aufwendungen – verfassungsrechtlich zulässig - nicht zum Abzug zugelassen werden, denen man sich im Rahmen der Einkünfteerzielung gar nicht entziehen kann (zB Bankspesen bei Kapitaleinkünften oder Personalkosten des Arbeitgebers), muss dies auch für eine Zahlung für Wertminderungen gelten, die erst Jahre nach der Disposition über das Vermögen, das zur Erzielung der Einkünfte

verwendet wird, getroffen wird und die vom § 16 EStG 1988 nicht erfasst ist, wobei nicht einmal feststeht, dass überhaupt eine Wertminderung vorliegt. Insofern ist für das Bundesfinanzgericht auch keine relevante Verletzung des objektiven Nettoprinzipts ersichtlich.

Treu und Glauben bei der Abgabefestsetzung

Schließlich bringt die Beschwerdeführerin vor, dass ihr Verhalten den Vorgaben der Finanzverwaltung entsprach und als Lösungsweg zur Geltendmachung der AfA vom zuständigen Finanzamt wie folgt ausdrücklich vorgeschlagen worden wäre:

*„[...] (vgl. Tz. 1 des Berichtes über die Außenprüfung gem. § 147 Ab.1 BAO vom 28.2.2017 ABNr: ***ABNr***):*

*„In weiterer Konsequenz kann daher Fr. ***Bf1*** ab 2012 keine AfA für die entsprechenden Liegenschaften mehr geltend machen. Dies wäre nur möglich, für den Fall dass der Fruchtnießer (Fr. ***Bf1***) eine Zahlung für Substanzabgeltung an den Fruchtgenußbesteller (Hr. ***ST***) in Höhe der bisher geltend gemachten AfA leistet; dann wäre diese Zahlung beim Fruchtnießer (Fr. ***Bf1***) abzugsfähig.“*

Dazu ist zunächst auf Sachverhaltsebene festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin selbst auf einen Bericht über die Außenprüfung vom 28.2.2017 verweist. Die „Vereinbarung“ zur Entrichtung einer Substanzabgeltung, die der Sohn des Beschwerdeführers als Bevollmächtigter der Beschwerdeführerin mit sich selbst abgeschlossen hatte, datiert bereits vom Dezember 2016. Insofern ist es für das Bundesfinanzgericht unverständlich, wie jemand auf Aussagen in einem BP-Bericht vertrauen kann, der erst mehr als zwei Monate nach der darin beschriebenen Dispositionsmöglichkeit erstellt wurde.

Der Inhalt der Aussage in diesem BP-Bericht entspricht im Übrigen der Randziffer 113a der Einkommensteuerrichtlinien.

Das Legalitätsprinzip (Art 18 Abs 1 B-VG), das besagt, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf, ist stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (VwGH 21. 1. 2004, 2003/16/0113; VwGH 15. 4. 2020, Ra 2019/09/0105). Eine Auskunftserteilung kann die Anordnungen des Gesetzgebers nicht unterlaufen. Die Durchsetzung der Rechtsordnung hat Vorrang. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt. Ein solcher Vollzugsspielraum besteht bei der Festsetzung der Einkommensteuer nicht (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126 zu der Ermittlung des anzuwendenden AfA-Satzes auf der Grundlage der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988).

Allgemeine Verwaltungsanweisungen bzw Verwaltungsinformationen (zB Richtlinien oder Erlässe des BMF) kann nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem AbgPfl und dem FA voraussetzt, bei dem sich allein eine

Vertrauenssituation bilden kann (VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012).

Eine von einem Prüfungsorgan im Zuge einer Überprüfung gegebene Auskunft kann schon mangels ihrer Verbindlichkeit keine auf dem Grundsatz von Treu und Glauben beruhende Bindung der Behörde bewirken (VwGH 3.5.1968, 0724/67).

Fremdüblichkeit

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Es sind die Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung anderseits sauber zu trennen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 28.5.2015, 2012/15/0106).

Der Inhalt der Vereinbarung vom Dezember 2016 besagt, dass die Beschwerdeführerin (Geschenkgeberin) zusätzlich zur schenkungsweisen Übertragung von beträchtlichen Vermögensbestandteilen (14 Zinshäuser in Wien) sich vier Jahre nach dieser Schenkung gegenüber dem Geschenknehmer (Sohn der Beschwerdeführerin) zusätzlich verpflichtet, jährlich € 87.705 zuzüglich Umsatzsteuer dem Geschenkgeber zu bezahlen.

Maßgeblich für den Fremdvergleich ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).

Sofern die Beschwerdeführerin davon ausgeht, dass die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts zwischen nahen Angehörigen nicht Gegenstand eines Fremdvergleichs sein kann, ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, wonach auch bei Schenkungen zwischen nahen Angehörigen ein Fremdvergleich zulässig ist (VwGH 21.12.1989, 86/14/0173). Allerdings sind Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkommen, danach zu beurteilen, wie sich andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Die Schenkung von Gesellschaftsanteilen an nahe Angehörige unter Vereinbarung eines Fruchtgenussrechtes ist nicht ungewöhnlich (VwGH 24.11.1982, 81/13/0021); dasselbe muss für die Schenkung von Zinshäusern unter Zurückbehaltung eines Fruchtgenussrechtes gelten.

Beschwerdegegenständlich ist jedoch nicht die Frage der Fremdüblichkeit der Schenkung unter Vereinbarung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts im Jahr 2012, sondern die Frage, ob die Vereinbarung einer Substanzabgeltung vier Jahre nach der Schenkung, die zu erheblichen jährlichen Ausgaben der Beschwerdeführerin führt und ohne ersichtlichen außersteuerlichen Grund abgeschlossen wurde, noch fremdüblich ist.

Die Vereinbarung über die Substanzabgeltung vom Dezember 2016 wurde von der / für die Beschwerdeführerin freiwillig abgeschlossen. § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 sieht ein Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen vor, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Freiwillige Zuwendungen sind Leistungen, denen keine wirtschaftliche Gegenleistung des Empfängers gegenübersteht und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt werden. Die Vereinbarung vom Dezember 2016 sieht keine Gegenleistung durch den Geschenknehmer (Sohn der Beschwerdeführerin) vor und wurde vier Jahre nach der Schenkung freiwillig abgeschlossen.

Bereits mangels Fremdüblichkeit können auf Grund dieser Vereinbarung keine Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Zehntel- bzw. Fünfzehntelabsetzung

Mit dem gesetzlich umschriebenen Begriff „Instandsetzungsaufwendungen“, sind Maßnahmen angesprochen, die wesentliche Gebäudeteile betreffen und nur deshalb keinen Herstellungsaufwand darstellen, weil beim Austausch von unselbstständigen Bestandteilen infolge fehlender Änderung der Wesensart des Gebäudes keine Aktivierung vorzunehmen ist (vgl. *Lenneis in Wiesner/Grabner/Knecht/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. Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurden von der Beschwerdeführerin auch Berechnungsunterlagen hinsichtlich der ab dem Jahr 2016 vorzunehmenden 1/15-Absetzung (Ausdehnung der 1/10 auf 1/15) vorgelegt. Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass eine Umrechnung von 1/10 auf 1/15 vorgenommen wurde.

Der Beschwerde war somit in diesem Punkt Folge zu geben.

[...]

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 19. September 2023