

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den ***Einzelrichter*** über die Beschwerden der ***Bf***, ***Bf-Adr***, vom 02.06.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 26.04.2022 betreffend Einkommensteuer 2017 bis 2019 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin bezog in den Streitjahren aus einer Beschäftigung bei einer Bank folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (steuerpflichtige Bezüge): 2017: 3.843,14 €; 2018: 8.810,51 €; 2019: 21.790,17 €.

Mit Kaufvertrag vom 18.04.2017 erwarben ***Bf-Ehemann*** (der Ehemann der Beschwerdeführerin) und ***Bf-Vater*** (der Vater der Beschwerdeführerin) um den Kaufpreis von 455.000 € die Eigentumswohnung Top 2 und den KFZ-Abstellplatz 2 der (zuerst von der ***Hausverwaltung-1*** und ab dem Jahr 2019 von der ***Hausverwaltung-2*** verwalteten) Liegenschaft mit der Adresse ***Adr_Mietobjekt*** in ***Ort***.

Aufgrund eines schriftlichen "Mietvertragsangebots" vom 20.07.2017 (OZ 60), bei dem die Beschwerdeführerin (allein) als Vermieterin aufscheint, wurde ab 01.10.2017 ein Mietverhältnis mit ***Mieterin-1*** eingegangen.

Mit in Form eines Notariaktsaktes errichtetem Dienstbarkeitsbestellungsvertrag vom 25.07.2017 (OZ 4) räumten der Ehemann der Beschwerdeführerin und der Vater der Beschwerdeführerin der Beschwerdeführerin unentgeltlich und im Schenkungswege die Dienstbarkeit des unentgeltlichen und lebenslangen Fruchtgenussrechtes an der Wohnung und dem Kfz-Abstellplatz ein. Die Beschwerdeführerin wurde ausdrücklich berechtigt, unbefristete

Mietverträge abzuschließen. Die Einräumung des Rechts erfolgte unentgeltlich. Das Fruchtgenussrecht ist im Grundbuch eingetragen.

Nach Beendigung des bestehenden Mietverhältnisses am 31.08.2020 (siehe OZ 98) wurde aufgrund eines schriftlichen "Mietvertragsangebots" vom 23.11.2020 (OZ 61), bei dem die Beschwerdeführerin (auch allein) als Vermieterin aufscheint, ab 15.01.2021 ein Mietverhältnis mit ***Mieterin-2*** eingegangen.

Verfahrensablauf:

Im Jahr 2019 reichte die Beschwerdeführerin für die Kalenderjahre 2017 und 2018 Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung ein und wurde erklärungsgemäß veranlagt.

Am 06.11.2020 erhob die Beschwerdeführerin auf elektronischem Weg (FON) die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 und begründete dies damit, dass sie vergessen habe, Vermietungseinkünfte anzugeben, weil sie gedacht habe, dass sie dafür fünf Jahre Zeit habe und dies dann nachträglich mittels Einkommensteuererklärung einreichen könne. Jetzt wisse sie, dass die Arbeitnehmerveranlagung ein Teil der Einkommensteuererklärung sei und sie dies hätte gemeinsam ausfüllen müssen.

Am 06.11.2020 beantragte die Beschwerdeführerin außerdem auf elektronischem Weg (FON) die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2018 und begründete dies damit, dass sie vergessen habe, die Einkünfte aus Vermietung einzugeben.

Am 06.11.2020 reichte die Beschwerdeführerin auf elektronischem Weg (FON) die Einkommensteuererklärung 2019 (OZ 17) ein. Darin errechnete und bezifferte sie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt:

	2019
Einnahmen	18.093,00 €
AfA	
Zahlung für Substanzabgeltung bei Vorbehaltsfruchtgenuss	6.273,57 €
Übrige WK	2.583,32 €
Einkünfte aus V+V	9.236,11 €

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 06.11.2020 (OZ 7) forderte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf die Beschwerde und den Aufhebungsantrag auf, Einkommensteuererklärungen samt Beilagen zu übermitteln. Weiter forderte die

Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf die Einkommensteuererklärung 2019 auf, die Zahlung für Substanzabgeltung wegen Vorbehaltfruchtgenuss nachzuweisen und die zugrundeliegende Fruchtgenussvereinbarung vorzulegen.

Mit Bescheid vom 10.11.2020 (OZ 9) wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 als verspätet zurück.

Mit E-Mail vom 06.12.2020 (OZ 10) übermittelte die Beschwerdeführerin auf amtlichem Formular die Abgabenerklärungen für 2017 und 2018 samt Beilagen (OZ 12-OZ 16) sowie einen mit Notariatsakt vom 25.07.2017 errichteten Dienstbarkeitsbestellungsvertrag (OZ 4).

In den Abgabenerklärungen errechnete und bezifferte die Beschwerdeführerin die Einkünfte aus Vermietung der Wohnung ***Adr_Mietobjekt*** Tür 2 in ***Ort*** wie folgt:

	2017	2018
Einnahmen	4.440,00 €	17.864,00 €
AfA (60% der AK)	-6.273,54 €	
Zahlung für Substanzabgeltung bei Vorbehaltsfruchtgenuss		6.273,57 €
Übrige WK	-1.781,84 €	
Einkünfte aus V+V	-3.575,42 €	6.873,71 €

Am 17.02.2021 übermittelte die Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde folgende Barzahlungsbestätigungen (OZ 19):

Datum	Betrag	Empfänger	Zahlungsgrund
23.12.2017	700 €	Ehemann	Restzahlung Substanzabgeltung
23.12.2017	700 €	Vater	Restzahlung Substanzabgeltung
23.12.2017	2.147,20 €	Ehemann	Substanzabgeltung 2017
23.12.2017	2.147,20 €	Vater	Substanzabgeltung 2017

Am 08.07.2021 leitete die Beschwerdeführerin der Abgabenbehörde eine E-Mail ihrer Steuerberaterin vom 07.07.2021 (OZ 20) weiter. Der E-Mail ist zu entnehmen:

Dem Einwand, dass bei einem Substanzgenussfrucht recht keine steuerliche Abzugsfähigkeit der AfA-Mieten zulässig ist, ist wie folgt entgegenzuhalten:

das Fruchtgenussrecht wurde entgeltlich in Höhe einer AfA-Miete mit Weitervermietungsrecht eingeräumt und ist damit inhaltlich und wirtschaftlich sinngemäß einem Untermietverhältnis gleichzustellen, im Zuge dessen sowohl beim Vermieter als auch beim Untervermieter eine Einkunftsquelle anzunehmen ist.

Es können daher sehr wohl Parallelen zwischen dem entgeltlichen Zuwendungsfruchtgenussrecht und einem Untermietvertrag gezogen werden.

Dem Fruchtgenussberechtigten ist daher die Einkunftsquelle grundsätzlich zuzurechnen, da er auch das wirtschaftliche Risiko trägt und da dieser bei Entfall der Untermiete diese AfA-Miete selbst und aus eigenem weiterhin zu zahlen hat.

Dies sieht man auch ganz klar am Jahr 2017, wo die Substanzabgeltung (korrekterweise als AfA-Miete bezeichnet) gezahlt wurde, obwohl die Immobilie nicht das ganze Jahr untervermietet war.

Es ist daher im gegenständlichen Fall von einem Mietvertrag zwischen den Immobilienbesitzern und Frau [Beschwerdeführerin] auszugehen, welche im weiteren Verlauf diese Wohnung mit Gewinn untervermietet.

Daher ist nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Gewinn Frau [Beschwerdeführerin] zu rechnen und die AfA-Miete, welche inhaltlich und betraglich einer Substanzabgeltung nachgebildet ist, als Ausgaben steuerlich anzuerkennen.

*Rz. 119 der Einkommensteuerrichtlinien normiert ja auch, dass im Fall eines entgeltlichen (!) (Substanz)Fruchtgenussrecht sich die gleichen ertragsteuerlichen Auswirkungen wie beim Vorbehaltsfruchtgenussrecht ergeben, auch wenn es ein Zuwendungsfruchtgenussrecht ist. Da der Untermieter (Frau ***) die AfA-Miete nachweislich durch Überweisung entrichtet hat - auch in Jahren, wo keine Vollvermietung vorliegt, ist damit von einem Untermietverhältnis aus zu gehen und die Zahlung auf Ebene von Frau [Beschwerdeführerin] auch als Ausgabe an zu erkennen.*

Mit (hier nicht beschwerdegegenständlichen) Bescheiden vom 23.11.2021 (OZ 21, OZ 23 und OZ 25) setzte die Abgabenbehörde (für die Jahre 2017 und 2018 im wiederaufgenommenen Verfahren) die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin fest, wobei sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt berücksichtigte: -3.575,42 € (2017), 6.873,71 € (2018) und 9.236,11 € (2019).

Mit auf § 299 BAO gestützten (hier nicht beschwerdegegenständlichen) Bescheiden vom 26.04.2022 (OZ 26-OZ 28) hob die Abgabenbehörde die Einkommensteuerbescheide 2017 bis

2019 auf und setzte mit (beschwerdegegenständlichen) Bescheiden vom 26.04.2022 (OZ 1-OZ 3) die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin neu fest, wobei sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nun wie folgt berücksichtigte: 2.698,16 € (2017), 13.147,28 € (2018) und 15.509,68 € (2019).

Der gesonderten Bescheidbegründung vom 28.04.2022 (OZ 29) ist zu entnehmen:

Grundsätzlich wurde von der Finanzverwaltung die Möglichkeit einer Substanzabgeltung zugelassen, um infolge des Fehlens der Voraussetzungen für einen AfA-Abzug einen steuerlichen Abzugsposten in Höhe der (theoretischen) jährlich anfallenden Gebäude-AfA zu schaffen. Die Zahlung für Substanzabgeltung ist nicht gesondert im EStG geregelt, die ESt-Richtlinien sprechen von der Zulässigkeit einer solchen Substanzabgeltung aber jedenfalls ausschließlich im Zusammenhang mit einem Vorbehaltfruchtgenuss, nicht jedoch auch im Falle eines Zuwendungsfruchtgenusses. Es gibt hierzu in der Literatur abweichende Meinungen, das BmF geht jedoch davon aus, daß der steuerliche Abzug einer solchen Substanzabgeltung im Falle eines Zuwendungsfruchtgenusses nicht zulässig ist, entsprechend findet sich in den ESt-Richtlinien auch keine Rz., die dies ausdrücklich erwähnt oder zulässt. Dem Argument, die Rz. 119 würde normieren, daß sich auch im Falle eines entgeltlich zugewendeten Fruchtgenussrechts dieselben ertragsteuerlichen Auswirkungen wie beim Vorbehaltfruchtgenuss ergeben würden, ist dem u.a entgegenzuhalten, daß die Rz 119 in diesem Falle wenig konkretisierend u. daher auch wenig aussagekräftig ist, zumal hieraus nicht klar hervorgeht, was denn unter „denselben“ ertragssteuerlichen Auswirkungen zu verstehen wäre, sodaß hieraus nicht wirklich eindeutige Schlüsse gezogen werden können, vor allem aber, daß es sich im gegenständlichen Fall jedenfalls auch eindeutig nicht um ein entgeltlich zugewendetes Fruchtgenussrecht handelt. Der dem Finanzamt vorliegende Notariatsakt legt jedenfalls eindeutig und unmissverständlich die Übertragung eines unentgeltlichen Fruchtgenussrechts fest, dies ist hier verbindlich und im klaren Wortlaut so geregelt, und dieser Umstand kann auch nicht dadurch geändert werden, dass man die Substanzabgeltung, die in der Literatur auch als „AfA-Miete“ bezeichnet, in diesem Sinne als tatsächliche „Mietzahlung“ interpretiert, die ein Mietentgelt darstellen würde. Sie haben ja in Ihrer Stellungnahme v. 8.7.2021 - durchaus richtig - selbst darauf hingewiesen, daß die „AfA-Miete“ inhaltlich und betraglich einer Substanzabgeltung nachgebildet wurde, was wiederum in dem Punkt doch nicht ganz als korrekt zu bezeichnen ist, daß es sich bei einer solchen Zahlungen tatsächlich um eine Abgeltung für den Substanzverlust handelt und daher eindeutig NICHT um eine Mietzahlungen, auch ist es in diesem Zusammenhang nicht hilfreich, aus dem ganzen Sachverhalt die Tatsache einer „Miete“ bzw. damit einhergehender „Untervermietung“ willkürlich rekonstruieren zu wollen, da es sich hier eben nicht um eine „Miete“ handelt - die dem Wesen der Fruchtgenussbestellung ja grundsätzlich diametral widersprechen würde - und folglich auch kein Miet- oder Untervermietverhältnis besteht. Sollte es Ihr Bestreben gewesen sein, ein Mietverhältnis bzw. Untervermietverhältnis zu begründen und in weiterer Folge auch dementsprechend bezahlte Mietentgelte als solche steuerlich abzuziehen, wäre es an Ihnen

gelegen, ein Mietverhältnis zu vereinbaren und zu begründen und dies auch in einer dementsprechenden schriftlichen Vereinbarung so niederzulegen. Dies ist jedoch nicht der Fall, da dem Finanzamt ja sonst kein Notariatsakt über die unentgeltliche Bestellung eines Fruchtgenussrechts vorliegend würde, ausschließlich ein solches wurde, notariell beglaubigt, vereinbart, und dies hat auch steuerlich zu gelten, nicht die Annahme einer konstruierten fiktiven „Vermietung“.

Aus den o.a. Gründen alleine ist die in den aufgehobenen Bescheiden bis jetzt (unrichtigerweise) zum Abzug zugelassene Zahlung für Substanzabgeltung steuerlich nicht anzuerkennen.

Weiters: Abgesehen vom o.a. steuerrechtlichen Sachverhalt sind die geltend gemachten Zahlungen schon aus dem Grunde nicht anzuerkennen, weil ihnen keine schriftliche Vereinbarung zugrunde liegt. Jedenfalls konnte eine solche der Abgabenbehörde bis dato nicht vorgelegt werden. Hierzu sei auf die umfangreiche Judikatur zu Verträgen unter nahen Angehörigen verwiesen, wonach solche im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben UND wenn sie auch unter Familienfremden zu denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vergleiche VwGH v. 22.2.2000, 99/14/0082 sowie v. 28.5.2015, 2013/15/0135). Zu den Bedingungen eines solchen Vertrages würde jedenfalls gehören, daß die Höhe der zu leistenden Zahlung für Substanzabgeltung jedenfalls schriftlich vereinbart wird. Da eine solche Vereinbarung bis dato nicht vorgelegt wurde, sind die Zahlungen schon alleine aus diesem Grunde mangels Vorliegen der vom Steuerrecht geforderten Fremdüblichkeit für Verträge unter nahen Angehörigen jedenfalls nicht anzuerkennen.

Da sich die bisher im Rechtsbestand befindlichen Bescheide aus den o.a. Gründen im Spruch als unrichtig herausgestellt haben (nämlich im Hinblick auf die steuerlich nicht anzuerkennende Zahlung für Substanzabgeltung), war die Abgabenbehörde - unter Anwendung des Ermessensprinzips - berechtigt, diese gem. § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen (unter Beachtung des Grundsatzes des Vorrangs des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit) binnen Jahresfrist aufzuheben und war die Aufhebung der Bescheide gleichzeitig mit der Erlassung der diese ersetzenden Bescheide zu verbinden. Für die Aufhebung war bei der Ermessensausübung vor allem zu berücksichtigen, daß es sich um eine nicht geringfügige Änderung handelt und daß besagte Änderung nicht nur Auswirkung auf die aufhebungsgegenständlichen Jahre 2017 - 2019, sondern auf sämtliche Folgejahre hat.

Gegen diese Bescheide brachte die Beschwerdeführerin am 02.06.2022 auf elektronischem Weg die Beschwerden (OZ 64-OZ 66) ein. Der Begründung (OZ 40) ist zu entnehmen:

Die Unentgeltlichkeit im Notariatsakt war eigentlich immer im wahren wirtschaftlichen Gehalt und Parteiwillen so gemeint, dass keine Bereicherung der Besitzer stattfinden soll, aber es natürlich immer so gedacht war, dass die Substanz im ursprünglichen Wert erhalten bleibt.

Daher werden selbstverständlich die an die Grundstücksbesitzer angerechneten laufenden Zahlungen weiter belastet aber auch der Substanzverlust in Höhe der steuerlichen Abschreibung in Form einer Miete in Höhe der Abschreibung als Substanzabgeltung.

Dies wird eben über einen Mietvertrag, in dem die Miethöhe genau in der Höhe des Substanzverlustes in Form der steuerlichen Abschreibung nachgebildet ist, um eben genau die eigentliche Unentgeltlichkeit im Sinne der Nicht-Bereicherung zu dokumentieren. Auch wird diese AfA-Miete nachweislich überwiesen, so dass sie nachprüfbar und nach außen dokumentiert ist.

Festzuhalten ist, dass es sich nicht nur um meinen Gatten, sondern auch um meinen Vater handelt, so dass das erhöhte Formerfordernis der Schriftlichkeit, welches zwischen Ehegatten in jeden Fall gilt, hier nicht so eng gesehen werden darf, da ja alleine schon durch die Überweisung die Nachweislichkeit der Abschreibungsmiete dokumentiert ist und damit eine Außenwirkung entfalten wird.

Selbstverständlich kann aus dem mündlichen Miet-Vertrag, welcher ja ebenso rechtsgültig mündlich geschlossen wurde und durch die nachweisliche Zahlung (Überweisung!) auch nachweislich dokumentiert ist, eine ergänzende schriftliche Urkunde über die Substanzabgeltung in Form einer Abschreibungsmiete und die Übernahme der Betriebskosten auf eins zu eins Basis - ohne eben Bereicherung da Immobilienbesitzer - verfasst werden.

Der Notar hat uns nicht dahingehend beraten, dass aus dem Wort „Unentgeltlichkeit“ das Finanzamt unter Umständen auch das Nicht-Vorliegen einer Mietzahlungen Höhe der Abschreibung interpretieren könnte.

Das Wort Unentgeltlichkeit wurde verwendet, um das zu reflektieren, was der eigentliche Parteiwille war: keine Bereicherung aber auch keine Entreichung der Immobilienbesitzer, d.h., Übernahme aller Kosten inklusive des Substanzverlustes - reflektiert durch die Höhe der steuerlichen Abschreibung.

Dass das Wort unentgeltlich im Steuerrecht augenscheinlich heißt, nicht mal die Substanz aufrecht zu halten und eigentlich die Besitzer zu entreichern und damit de facto ja sogar eine Entgeltlichkeit in die andere Richtung zu unterstellen - nämlich eigentlich eine laufende und verdeckte Zuwendung in Höhe der Substanzminderung zugunsten des Fruchtgenussberechtigten zu unterstellen - diese Idee kam uns einfach nicht. Die Unentgeltlichkeit nach unserem Willen erfolgt in der Tatsache, dass keine Verzinsung des eingesetzten Kapitals erfolgt, aber nicht die zusätzliche Entwertung des Kapitals durch Abwertung der Substanz durch Benutzung.

Wie gesagt, diese von den Parteien nicht gewollte weitere Substanz-Entreicherung wurde durch eine Miete in Höhe der Substanzentwertung nachgebildet - und durch Überweisung nachweislich bezahlt.

Im Nachhinein muss ich zugeben, dass es besser gewesen wäre, auch einen Steuerberater hinzu zu holen und es hilfreich gewesen wäre, im Notariatsakt anzuführen, dass Unentgeltlich heißt: keine zusätzlichen Zinsen, aber unter Aufrechterhaltung der Substanz. Und es wäre ein leichtes gewesen, einen Mietvertrag in Höhe dieser Substanzentwertung durch die Benutzung der Immobilie zu verfassen. Stattdessen wurde einfach nur eine Miete in Höhe der steuerlichen Abschreibung zum Ausgleich des Substanzverlustes überwiesen.

Die schriftliche Urkunde zur Dokumentation des wahren Willens aller Beteiligten wird nun nachgefasst (auf das Niveau, zu behaupten, das wäre immer schon schriftlich vorgelegen, will ich mich einfach nicht begeben, wie wohl das ja wohl eine sehr leichte Übung wäre), aber ich möchte festhalten, dass der wahre Parteiwille in Interpretation des Wortes im Sinne „ohne Bereicherungsabsicht der Fruchtgenussbesteller“ durch die Überweisung der Abschreibungsmiete dokumentiert und erfolgt ist.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 10.10.2022 (OZ 45, OZ 46 und OZ 48) wies die Abgabenbehörde die Beschwerden als unbegründet ab.

Der gesonderten Begründung vom 11.10.2022 (OZ 44) ist zu entnehmen:

(...) Im beschwerdegegenständlichem Fall handelt es sich eindeutig um einen Zuwendungsfruchtgenuss, da die Fruchtgenussbesteller (Herr [Ehemann] und Herr [Vater]) weiterhin Eigentümer bleiben.

Laut Notariatsakt vom 25.7.2017 wurde eindeutig ein unentgeltliches und lebenslangliches Fruchtgenussrecht vereinbart. Schon alleine aus diesem Grund kann dem Einwand, es handle sich um ein entgeltliches Fruchtgenussrecht, nicht gefolgt werden. Ein Mietverhältnis, wie von der Bf. behauptet, wurde nicht begründet. Eine schriftliche Vereinbarung über ein Mietverhältnis konnte der Abgabenbehörde nicht vorgelegt werden. Auch wenn die Schriftform für einen Mietvertrag nicht zwingend erforderlich ist, so kommt ihr doch im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu (Beweiskraft). Wie der VwGH in seiner Rechtsprechung ausführt, müssen, wenn ein schriftlicher Vertrag nicht vorliegt, zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandszinses, ev. Wertsicherungsklausel, Vereinbarungen über Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten etc.) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein und nach außen in Erscheinung treten. Hierzu darf auf die umfangreiche Judikatur zu Verträgen unter nahen Angehörigen verwiesen werden, wonach solche im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und wenn sie auch unter

Familienfremden zu denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (Vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082 und 28.5.2005, 2013/15/0135). Wie aufgrund des Sachverhalts festzustellen ist, sind diese Voraussetzungen jedoch im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da keine schriftliche Vereinbarung vorgelegt werden konnte. Eine Fremdüblichkeit ist somit keinesfalls gegeben. Folglich geht die Abgabenbehörde davon aus, dass nachträglich ein fiktives Mietverhältnis „konstruiert“ wurde, um steuerliche Vorteile zu generieren.

Die Aufwendungen auf die mit dem Fruchtgenuss belastete Sache (zB: AfA) kann in der Regel nur der Fruchtgenussbesteller als wirtschaftlicher Eigentümer geltend machen. Dazu bedarf es eines entgeltlich eingeräumten Fruchtgenusses, weil dessen Bestellung mit Einkünften verbunden ist und die Geltendmachung der AfA eine Einkunftsquelle voraussetzt. Im Dienstbarkeitsbestellungsvertrag vom 2.8.2017 wurde eine Nettofruchtgenussrecht und zwar ein Zuwendungsfruchtgenussrecht vereinbart. Eine schriftliche Vereinbarung über die Zahlung von Substanzabgeltungen in Höhe der AfA (sog. AfA-Miete) liegt nicht vor, jedoch Zahlungen, die eine mündliche Vereinbarung nahelegen. (...)

Zahlungen für Substanzabgeltungen in Höhe der gesetzlichen AfA sind beim Fruchtnießer nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Derartige Zahlungen stellen wirtschaftlich betrachtet AfA-Surrogate und nicht etwa (fremdübliche) Mietentgelte dar. Sie werden nicht deshalb geleistet um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten, sondern um den Verlust der AfA zu kompensieren (BFG 24.5.2017, RV/3101092/2015). Im gegenständlichen Fall handelt es sich zweifelsohne um einen Zuwendungsfruchtgenuss, der eine steuerliche Anerkennung von Substanzabgeltungen als Werbungskosten generell nicht ermöglicht.

Im Übrigen wird auf die Bescheidbegründung vom 25.04.2022 verwiesen.

Mit Schreiben vom 09.12.2022 stellte die Beschwerdeführerin (nach gewährter Fristverlängerung) auf elektronischem Weg gegen die Beschwerdeentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht (Vorlageanträge; OZ 52/1)

Am 09.12.2022 stellte die Beschwerdeführerin (nach gewährter Fristverlängerung) sowohl schriftlich (OZ 51) als auch elektronisch (OZ 52) gegen die Beschwerdeentscheidungen den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht (Vorlageanträge). Dazu übermittelte sie den mit Notariatsakt vom 09.12.2022 errichteten Nachtrag zum Dienstbarkeitsbestellungsvertrag (OZ 52/2-5). Daraus geht hervor:

Mit Dienstbarkeitsbestellungsvertrag wurde Frau Mag. (FH) [Beschwerdeführerin], MSc (WU) an diesen Wohnungseigentumsanteilen ein Fruchtgenussrecht eingeräumt. — Es wird nun der eigentliche und ursprüngliche Parteiwille präzisiert, dass die von Frau Mag. [Beschwerdeführerin] einmalig jährlich geleistete Zahlung (laienhaft als Substanzabgeltung

bezeichnete Miete) an die Liegenschaftseigentümer in der Höhe des Substanzverlustes in Form der steuerlichen Abschreibung nachgebildet ist. Es wird festgehalten, dass es sich bei der Zahlung einer sogenannten Afa-Miete (= Miete in Höhe der steuerlichen Gebäudeabschreibung von 1,5% (eins Komma fünf Prozent) des Gebäudewertes per anno) als reine Substanzverlustabgeltung an die Liegenschaftseigentümer nicht um eine Bereicherung dieser handelt, sondern diese lediglich den Wertverlust abdeckt, sodass die Substanz im ursprünglichen Wert erhalten bleibt, da sich eine Immobilie durch die Vermietung beziehungsweise Verpachtung abnutzt. Dies wurde laienhaft als „unentgeltlich“ bezeichnet, obwohl der wahre Parteienwille „ohne Gewinnerzielungsabsicht“ und nur reine Substanzerhaltung war, was als „unentgeltlich“ formuliert wurde, da eben keine Bereicherung über die Substanz hinaus stattfindet.

Mit Vorlagebericht vom 09.02.2023 (OZ 54) legte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht unter Darstellung des Verfahrensverlaufes die Bescheidbeschwerden zur Entscheidung vor. der Stellungnahme ist zu entnehmen, dass laut vorliegendem Notariatsakt die Zahlungen für Substanzabgeltung nach Ansicht der Abgabenbehörde „rechtsgrundlos erfolgt und daher nicht anzuerkennen“ seien.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Strittig war zwischen der Beschwerdeführerin und der Abgabenbehörde, ob Zahlungen für Substanzabgeltung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.

Dazu ist vorweg festzustellen, dass die Abgabenbehörde eine Beschwerdevorlage an das BFG vorgenommen hat, obwohl den Beschwerden (die dem BFG in Form von "Screenshots" unvollständig übermittelt wurden; OZ 41-OZ 43) und dem Vorlageantrag nicht zweifelsfrei zu entnehmen war, in welcher Höhe die Zahlungen für Substanzabgeltung als Werbungskosten in den einzelnen Streitjahren nun tatsächlich begehrt wurden. Außerdem hat die Abgabenbehörde von der Beschwerdeführerin bis dahin weder Nachweise weder für die Mittelherkunft noch vollständig Nachweise für die behaupteten Zahlungen verlangt. Die näheren Umstände der Vermietung (z.B. ob die Wohnung und der Parkplatz an nahestehende Personen vermietet wurde) waren bei der Beschwerdevorlage unbekannt, weil die Abgabenbehörde es verabsäumt hatte, die Offenlegung der Mietverträge zu verlangen.

Nach Aufforderung durch das BFG übermittelte die Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 07.03.2023 (OZ 59) einen vergangenen Mietvertrag (OZ 60) und den aktuellen Mietvertrag (OZ 61) und gab bekannt, dass sie 6.273,57 € als Werbungskosten beantrage und dass das

Mietobjekt nicht von Personen mit persönlicher Nahebeziehung zu ihr genutzt werde. Für die Jahre 2017 bis 2019 bestätigten den Erhalt die unterfertigten Quittungen.

Mit E-Mail vom 09.03.2023 (OZ 62) übermittelte die Beschwerdeführerin einen Online Banking-Ausdruck (OZ 63) über eine Barauszahlung von 17.000 € mit Buchungsdatum 02.11.2020 und gab bekannt, dass sie die Barauszahlung von ihrem Konto zur Begleichung der Substanzabgabe "für die Jahre 2017 bis 2019" nachreiche. Sie sei sich nicht sicher, ob das Finanzamt die Barauszahlung aus dem Jahr 2020 vorliegen habe. Um sicher zu gehen, dass das Bundesfinanzgericht alle erforderlichen Unterlagen vorliegen habe, schicke sie den Kontoauszug mit der Barauszahlung vom November 2020 zu.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (vgl. § 16 Abs. 1 EStG 1988).

Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (vgl. § 19 Abs. 2 EStG 1988).

Die Beschwerdeführerin hat nach ihrem Vorbringen in der (hier nicht entscheidungsgegenständlichen) Beschwerde vom 06.11.2020 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 mitgeteilt, dass sie erst im Nachhinein erkannt hat, dass sie die Vermietungseinkünfte innerhalb bestimmter Frist erklären muss (und nicht fünf Jahre Zeit hat). Damit spricht der äußere Anschein dafür, dass der Beschwerdeführerin erst im Kalenderjahr 2020 bewusstgeworden ist, dass sie in den Streitjahren 2017 bis 2019 keine Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten geltend machen kann und sie auch keine Zahlung für Substanzabgeltung (die sie – bei tatsächlicher Zahlung – als Werbungskosten hätte geltend machen können) vereinbart hat. Vor diesem Hintergrund und dem Umstand, dass größere Beträge wegen des geringeren Aufwands für Zahler und Zahlungsempfänger üblicherweise überwiesen und nicht bar bezahlt werden (die Beschwerdeführerin arbeitet bei einer Bank), vermögen auch die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden (mit 23.11.2017 datierten) Quittungen des Ehemannes und des Vaters der Beschwerdeführerin über Barzahlungen von insgesamt rund 5.700 € (OZ 19) die Zweifel des Bundesfinanzgerichts an Zahlungen im Kalenderjahr 2017 nicht beseitigen.

Die Beschwerdeführerin wurde vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, den Nachweis dafür zu erbringen, dass sie in den Jahren 2017 bis 2019 tatsächlich Zahlungen für Substanzabgeltung geleistet hat, insbesondere – die Beschwerdeführerin hatte insbesondere in den Streitjahren 2017 und 2018 ein sehr geringes Einkommen - durch Offenlegung der Mittelherkunft der Beträge (siehe den Aktenvermerk über ein Telefonat mit der Beschwerdeführerin am 02.03.2023).

Die Beschwerdeführerin hat als Nachweis für die „Begleichung der Substanzabgabe für die Jahre 2017 bis 2019“ (siehe OZ 62) einen ausgedruckten Auszahlungsbeleg (OZ 63) vorgelegt,

aus dem hervorgeht, dass die Bank am 02.11.2020 eine Barauszahlung von 17.000 € getätigt hat.

Auch aufgrund dessen, dass diese Barauszahlung am 02.11.2020 (also nach den Streitjahren) erfolgt ist, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Beschwerdeführerin in den Kalenderjahren 2017 bis 2019 tatsächlich keine Zahlungen für Substanzabgeltung geleistet hat.

Vor diesem sachverhaltsmäßigen und rechtlichen Hintergrund wären die Bescheidbeschwerden als unbegründet abzuweisen gewesen.

Die Abgabenbehörde hat sich im Abgabenverfahren zwar mit der Zulässigkeit des steuerlichen Abzugs einer Substanzabgeltung im Falle eines Zuwendungsfruchtgenusses befasst (siehe die gesonderte Bescheidbegründung vom 28.04.2022, OZ 29), nicht jedoch das Vorliegen der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des Zuwendungsfruchtgenussrechts der Beschwerdeführerin als solches geprüft.

Im Hinblick darauf, dass der Ehemann und der Vater der Beschwerdeführerin die Wohnung und den Pkw-Abstellplatz jeweils zur Hälfte finanziert haben, ist es nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht ausgeschlossen, dass –abweichend vom Dienstbarkeitsbestellungsvertrag – im Innenverhältnis tatsächlich nur der Vater der Beschwerdeführerin dieser ein Zuwendungsfruchtgenussrecht eingeräumt hat und das Ehepaar gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermietung erzielt.

Voraussetzung für die Beurteilung der Einkünfte eines Fruchtnießers als (originäre) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist die Übertragung der Einkunftsquelle. Wird eine Einkunftsquelle nämlich nicht übertragen, dann bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die „Einkünfte“ im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte bedeutet lediglich Einkommensverwendung. Für die Fruchtnießung an einer Liegenschaft, aus dem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fließen (Bestandsobjekt), bedeutet dies unter anderem, dass der Fruchtnießer auch die ihm gemäß § 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt (vgl. zum EStG 1972: VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042).

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht iSd ABGB sind grundsätzlich originäre Einkünfte des Berechtigten. Der Fruchtgenussberechtigte muss dazu jedoch auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben, Hypothekarzinsen usw.; vgl. § 512 f ABGB) tragen (VwGH 27.06.2013, 2009/15/0219).

Ist – wie im Beschwerdefall - die Zahlung laufender Kosten in der Vereinbarung nicht ausdrücklich abgebildet, was jedoch für sich genommen nicht schädlich ist, denn diese Verpflichtung ergibt sich bereits aus dem auf die Vereinbarung anwendbaren dispositiven Zivilrecht und damit letztlich daraus, dass der Beschwerdeführerin gemäß zweitem Punkt „die Dienstbarkeit des (...) Fruchtgenussrechtes gemäß §§ 509 ff ABGB“ eingeräumt hat. Dass der Parteiwille hinsichtlich der Lastentragung Abweichungen vom zivilrechtlichen Typus der §§ 512 ff ABGB intendiert, ist aus der Vereinbarung nicht erkennbar. Auch hat die Abgabenbehörde keine Feststellungen getroffen, wonach sich eine solche Abweichung aus den tatsächlichen Verhältnissen ergebe (vgl. VwGH 27.06.2013, 2009/15/0219).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund beauftragte das BFG deshalb die Abgabenbehörde mit Schreiben vom 15.03.2023 (OZ 72) gemäß § 269 Abs. 2 BAO ergänzend zu ermitteln (und darüber Bericht zu erstatten),

- a) ob die beiden fruchtgenussgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte (Eigentumswohnung und KFZ-Abstellplatz) unter Zuhilfenahme von Fremdkapital erworben wurden (im Grundbuch ist keine Belastung eingetragen) und – wenn ja – ob die Beschwerdeführerin ab dem Zeitpunkt der Rechtseinräumung die Fremdkapitalzinsen getragen hat/trägt,
- b) ob die Beschwerdeführerin allfällige andere Aufwendungen aus der Vermietungstätigkeit (soweit sie nicht durch Betriebskostenzahlungen der Mieter abgedeckt waren/sind) getragen hat/trägt,
- c) ob die Beschwerdeführerin am „Vermietungsleben“ teilgenommen hat/teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet hat/gestaltet (z.B. hinsichtlich Mietersuche, Mieterauswahl, Rückgabe der Bestandsobjekte bei Beendigung des ersten Mietverhältnisses, Kontakte mit der Hausverwaltung und Handwerkern) und
- d) ob die Nutzungsentgelte letztendlich tatsächlich der Beschwerdeführerin zugekommen sind/zukommen (oder von ihr an einen Fruchtgenussbesteller weitergeleitet wurden/werden).

Mit E-Mail vom 19.05.2023 (OZ 82) übermittelte die Abgabenbehörde ohne eigene Äußerung die E-Mail der Beschwerdeführerin vom 07.05.2023 (OZ 82). Darin beantwortete die Beschwerdeführerin die Frage der Abgabenbehörde, ob die beiden fruchtgenussgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekte (Eigentumswohnung und Kfz-Abstellplatz) unter Zuhilfenahme von Fremdkapital erworben worden seien und - wenn ja – ob sie ab dem Zeitpunkt der Rechtseinräumung die Fremdkapitalzinsen getragen habe, wie folgt:

"Für den Erwerb wurde nur meinerseits Fremdkapital durch einen Gehaltsvorschuss in Anspruch genommen, für den ich keine Fremdkapitalzinsen zu tragen hatte. Der Beleg mit der

Kreditauszahlung (Dokument 01a) ist angehängt. Zudem trage ich einen Anteil am Kaufpreis an der Wohnung bei. Dieser ist durch den Bankbeleg nachweisbar (Dokument 01b)."

Die Frage der Abgabenbehörde, ob sie allfällige andere Aufwendungen aus der Vermietungstätigkeit (soweit diese nicht durch Betriebskostenzahlungen der Mieter abgedeckt gewesen seien bzw. seien) getragen habe, beantwortete die Beschwerdeführerin wie folgt:

"Aus der Vermietertätigkeit habe ich weitere allfällige andere Aufwendungen wie folgt getragen:

- Inseratskosten auf willhaben.at (Dokument 02a)*
- EVN Gasschlussrechnungen aus den Jahren 2017, 2020 und 2021 (Dokument 02b)*
- Stromrechnungen bei Leerstand aus den Jahren 2017, 2020 und 2021 (Dokumente 02c, 02d, 02e, 02f)"*

Die Frage der Abgabenbehörde, ob sie am "Vermietungsleben" teilgenommen habe bzw. teilnehme und ob sie die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen (z.B. hinsichtl. Mietersuche, Mieterauswahl, Rückgabe der Bestandsobjekte bei Beendigung des ersten Mietverhältnisses, Kontakte mit der Hausverwaltung und mit Handwerkern) gestalte, beantwortete die Beschwerdeführerin wie folgt:

"Ich nehme aktiv am 'Vermietungsleben' teil. Die Kommunikation mit den Mietern und ebenso mit der Hausverwaltung erfolgt über mich. Dafür gibt es diverse Nachweise wie folgt:

- Inserat zur Immobilie aus dem Jahr 2020 auf willhaben.at (Dokument 03a), siehe dazu auch den Zahlungsbeleg über die Inseratskosten (Dokument 03b); das Inserat aus dem Jahr 2017 auf willhaben.at ist nicht abrufbar, da die Historie nur bis Dezember 2017 zurückreicht.*
- Diverse Nachweise in Bezug auf Mieterauswahl, Informationen an die Mieter, Rückgabe der Wohnung, Kontakte mit der Hausverwaltung (Dokumente 03c bis 03q)"*

Die Frage der Abgabenbehörde, ob ihr die Nutzungsentgelte letztendlich tatsächlich zugekommen seien oder ob diese von ihr an einen Fruchtgenussbesteller weitergeleitet worden sei oder werde, beantwortete die Beschwerdeführerin wie folgt:

"Die Nutzungsentgelte kommen mir zu und werden bzw. wurden nicht an die Fruchtgenussbesteller weitergeleitet.

Die Bankbelege habe ich unter Punkt 5 in Bezug auf die Vorlage von Unterlagen als Dokument 05c und Dokument 05d eingereicht.

Den Eigentümern überweise ich die Substanzabgabe zum Jahresende in Höhe der steuerlichen Abschreibung zum Ausgleich des Substanzverlustes. Siehe dazu die Barauszahlungen (Dokument 04a) und die Banküberweisungen (Dokument 04b)."

Zur Aufforderung der Abgabenbehörde zur Vorlage einer Aufstellung der jährlichen Werbungskosten sowie sämtlicher Belege hinsichtlich der Vermietungstätigkeit (Kontoauszüge zu Eingang und eventl. Weiterleitung der Mietzinsszahlungen, Kontoauszüge zu evtl. Kreditrückzahlungen, Eingangsrechnungen, Vorschreibungen und Jahresabrechnungen der Hausverwaltung, Haushaltsversicherungsverträge, Anzeigen zur Mietersuche) brachte die Beschwerdeführerin vor:

"Die Werbungskosten setzen sich aus der Substanzabgeltung und den übrigen Werbungskosten zusammen. Die Substanzabgeltung berechnet sich aus 1,5% von 80% vom Kaufpreis (exkl. Küche inkl. Steuern und Gebühren) plus der Substanzabgeltung der Küche auf 10 Jahre. Die übrigen Werbungskosten setzen sich aus den Betriebskosten, der Dotierung der Rücklage auf das Wohnhaus und den Lift als auch auf die laufende Instandhaltung zusammen.

	2017	2018	2019	2020	2021
<i>Substanzabgeltung (1,5% v. 80% v. Kaufpreis)</i>	4.294,40	4.294,40	5.694,40	5.694,40	5.694,40
<i>Restzahlung Substanzabgeltung</i>	1.400,00	1.400,00			
<i>Substanzabgabe Küche 10 Jahre</i>	579,17	579,17	579,17	579,17	579,17
<i>Substanzabgeltung gesamt</i>	6.273,57	6.273,57	6.273,57	6.273,57	6.273,57
<i>Betriebskosten</i>	2.695,26	5.390,52	3.337,22	4.792,58	5.095,01
<i>Dotierung Rücklage Wohnhaus und Lift</i>	1.080,49	1.201,94	982,24	982,24	982,24
<i>laufende Instandhaltung</i>	127,07	528,14	228,34	548,51	935,67
	1.741,84	4.716,72	2.583,32	4.358,85	5.048,45

Die weiters eingeforderten Unterlagen wie Hausverwaltung, Mieter etc. werden vorgelegt (Dokumente 05a bis 05f).

In Bezug auf die Mietersuche verweise ich auf das Dokument 03a mit der Anzeige auf willhaben.at, eingereicht in Bezug auf die Teilnahme am 'Vermieterleben'. Das Inserat aus dem Jahr 2017 auf willhaben.at ist nicht abrufbar, da die Historie nur bis Dezember 2017 zurückreicht."

Dazu übermittelte die Beschwerdeführerin:

- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 83) über eine Gutschrift der Bank von 7.267 € am Konto der Beschwerdeführerin (IBAN Endziffern 8608) für "Kreditauszahlung" (Buchungsdatum: 19.04.2017);

- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 84) über eine Lastschrift von 49.000 € am Konto des ***Bf-Ehemann*** (IBAN Endziffern 0596) für "Wohnungskauf" aufgrund Überweisung auf das Konto der Beschwerdeführerin (IBAN Endziffern 8600; Buchungsdatum: 19.04.2017);
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 85) über eine Kartenzahlung von 27 € für "willhaben.at" von einem Bankkonto (IBAN Endziffern 0700; Inhaber nicht angegeben) (Buchungsdatum: 23.10.2020);
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 86) über Lastschriften am Konto der Beschwerdeführerin (IBAN Endziffern 8600) für EVN AG – Gas Schlussrechnungen für November 2017, November 2020 und Februar 2021;
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 87) über eine Lastschrift von -62,40 € für eine Überweisung an die Wien Energie GmbH (Buchungsdatum: 22.08.2017);
- einen Ausdruck (OZ 88) der E-Mail der Wien Energie GmbH vom 09.08.2017 mit Begrüßung als Kundin für "****Adr_Mietobjekt****";
- eine an die Beschwerdeführerin adressierte Strom-Endrechnung vom 11.02.2021 (OZ 89) mit angegebenem Rückstand von 23,36 €;
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 90) über eine Lastschrift von 23,36 € am Konto der Beschwerdeführerin (Endziffern 8600) für eine Überweisung an die easy green energy GmbH & Co KG (Buchungsdatum 01.03.2021);
- einen Ausdruck (OZ 91) der E-Mail vom 21.10.2020 von Willhaben.at an die Beschwerdeführerin betreff erfolgreiche Aufgabe einer Anzeige "Provisionsfrei! NEUBAU 108 qm Wohnung mit Balkon in zentraler ruhiger Lage im ****";
- einen Online Banking-Ausdruck vom 26.03.2023 (OZ 92) über eine Lastschrift von -27 € für eine Kartenzahlung an willhaben.at (Buchungsdatum: 23.10.2020);
- einen Ausdruck (OZ 93)
 - der E-Mail vom 17.07.2017 von der Beschwerdeführerin und von ***Bf-Ehemann*** vom Mail-Account der Beschwerdeführerin an ***Mieterin-1*** (Cc: ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "Mietvertrag ***Adr_Mietobjekt****",
 - der E-Mail vom 17.07.2017 von ***Mieterin-1*** an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "AW: Mietvertrag ***Adr_Mietobjekt****";
- einen Ausdruck (OZ 94)
 - der E-Mail vom 06.10.2017 der Beschwerdeführerin an ***Mieterin-1*** (Cc: ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "Vaillant Wartungsvereinbarung";
- einen Ausdruck (OZ 95)
 - der E-Mail vom 30.08.2018 von der ***Hausverwaltung-1*** an ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "WG: Termin Vaillant Werkskundendienst – Überprüfung in ***Ort***, ***Adr_Mietobjekt*** (KdNr. ***KdNr****)",
 - der E-Mail vom 30.08.2018 von ***Bf-Ehemann*** an die Beschwerdeführerin,
 - der E-Mail vom 30.08.2018 von der Beschwerdeführerin an ***Mieterin-1*** (Cc: ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "Fwd: Termin Vaillant

Werkskundendienst – Überprüfung in ***Ort***, ***Adr_Mietobjekt*** (KdNr. ***KdNr***);

- einen Ausdruck (OZ 96)
 - der E-Mail vom 24.05.2019 von der Beschwerdeführerin an ***Mieterin-1*** mit dem Betreff "Stiegenhaus";
- einen Ausdruck (OZ 97)
 - einer E-Mail vom 13.08.2019 von der ***S-GmbH*** (Kaminüberprüfung) an ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "Terminbestätigung für Auftrag Nr. ***",
 - einer E-Mail vom 13.08.2019 von ***Bf-Ehemann*** an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "WG: Terminbestätigung für Auftrag Nr. ***",
 - einer E-Mail vom 18.08.2019 von der Beschwerdeführerin an ***Mieterin-1*** mit dem Betreff "Fwd: Terminbestätigung für Auftrag Nr. ***";
- einen Ausdruck (OZ 98)
 - einer E-Mail vom 28.05.2020 von ***Mieterin-1*** an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "Kündigung Mietwohnung ***Adr_Mietobjekt***/2 – Ende 31.8.2020",
 - einer E-Mail vom 29.05.2020 von der Beschwerdeführerin an ***Mieterin-1*** mit dem Betreff "Re: Kündigung Mietwohnung ***Adr_Mietobjekt***/2 – Ende 31.8.2020";
- ein Übergabeprotokoll "vor dem Auszug" (OZ 99), das von der Beschwerdeführerin als "Vermieter" unterfertigt ist;
- einen Ausdruck (OZ 100)
 - einer E-Mail vom 15.10.2017 der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-1*** (Cc: ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "Lastschrift Betriebskosten ***Adr_Mietobjekt***",
 - einer E-Mail vom 16.10.2017 von der ***Hausverwaltung-1*** an die Beschwerdeführerin (Cc: ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "AW: Lastschrift Betriebskosten ***Adr_Mietobjekt***";
- einen Ausdruck (OZ 101)
 - einer E-Mail vom 25.02.2019 von der ***Hausverwaltung-2*** an den Mail-Account von ***Bf-Ehemann*** an ***Bf-Ehemann*** und ***Bf-Vater*** mit dem Betreff "Vorschreibung 2019 | ***Adr_Mietobjekt***, ***Ort***",
 - einer E-Mail vom 25.02.2019 von ***Bf-Ehemann*** an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "Fwd: Vorschreibung 2019 | ***Adr_Mietobjekt***, ***Ort***",
 - einer E-Mail vom 08.03.2019 von der Beschwerdeführerin und ***Bf-Ehemann*** (vom Mail-Account der Beschwerdeführerin) an die ***Hausverwaltung-2*** (Cc: ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "Fwd: Vorschreibung 2019 | ***Adr_Mietobjekt***, ***Ort***",

- einer E-Mail vom 07.05.2019 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** (Cc: ***Bf-Ehemann***) mit dem Betreff "Re: Vorschreibung 2019 | ***Adr_Mietobjekt***, ***Ort***",
- einer E-Mail vom 13.05.2019 von der ***Hausverwaltung-2*** an die Beschwerdeführerin (Cc: ***Bf-Ehemann***) mit dem Betreff "AW: Vorschreibung 2019 | ***Adr_Mietobjekt***, ***Ort***",
- einer E-Mail vom 14.05.2019 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** (Cc: ***Bf-Ehemann***) mit dem Betreff "Re: Vorschreibung 2019 | ***Adr_Mietobjekt***, ***Ort***",
- einer E-Mail vom 14.05.2019 von der ***Hausverwaltung-2*** an die Beschwerdeführerin (Cc: ***Bf-Ehemann***) mit dem Betreff "AW: Vorschreibung 2019 | ***Adr_Mietobjekt***, ***Ort***";
- einen Ausdruck (OZ 102)
 - einer E-Mail vom 25.02.2019 von der ***S-GmbH*** an ***Bf-Ehemann*** mit dem Betreff "Terminbestätigung für Auftrag Nr. ***",
 - einer E-Mail vom 13.08.2019 von ***Bf-Ehemann*** an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "WG: Terminbestätigung für Auftrag Nr. ***",
 - einer E-Mail vom 18.08.2019 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** mit dem Betreff "Fwd: Terminbestätigung für Auftrag Nr. ***";
- einen Ausdruck (OZ 103)
 - einer E-Mail vom 17.04.2021 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** mit dem Betreff "Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2",
 - einer E-Mail vom 20.04.2021 von der ***Hausverwaltung-2*** als Kopie an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "WG: Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2",
 - einer E-Mail vom 20.04.2021 von der ***Hausverwaltung-2*** an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "AW: Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2",
 - einer E-Mail vom 20.04.2021 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** mit dem Betreff "Re: Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2",
 - einer E-Mail vom 20.04.2021 von der ***Hausverwaltung-2*** an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "AW: Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2",
 - einer E-Mail vom 21.04.2021 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** mit dem Betreff "Re: Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2",

- einer E-Mail vom 21.04.2021 von der ***Hausverwaltung-2*** als Kopie an die Beschwerdeführerin mit dem Betreff "WG: Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2",
- einer E-Mail vom 23.04.2021 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** mit dem Betreff "Re: Beschriftung Türglocke ***Adr_Mietobjekt***/2".
- einen Ausdruck (OZ 104)
 - einer E-Mail vom 24.03.2022 von der Beschwerdeführerin an die ***Hausverwaltung-2*** (Cc: ***Bf-Ehemann***) mit dem Betreff "Telefonat ***Adr_Mietobjekt***".
- einen Ausdruck (OZ 105)
 - einer E-Mail vom 16.11.2020 von der Beschwerdeführerin an ***Name*** mit dem Betreff "Mietanbot ***Adr_Mietobjekt***" samt Anlage "Mietvertragsangebot_***Adr_Mietobjekt***_202011.docx".
- einen Ausdruck (OZ 106)
 - einer E-Mail vom 14.01.2021 von der Beschwerdeführerin an ***Name*** und ***Mieterin-2*** (Cc: ***Bf-Ehemann***) mit dem Betreff "Übergabeprotokoll und Kautions",
 - einer E-Mail vom 15.01.2021 von der Beschwerdeführerin an ***Name*** und ***Mieterin-2*** mit dem Betreff "EVN Gas"
- einen Ausdruck (OZ 107)
 - einer E-Mail vom 14.01.2021 von der Beschwerdeführerin an ***Name*** und ***Mieterin-2*** (Cc: ***Bf-Ehemann***) mit dem Betreff "Übergabeprotokoll und Kautions" samt Anlagen "Übergabeprotokoll_20210114 (1).jpg; Übergabeprotokoll_20210114 (2).jpg, ***Adr_Mietobjekt***_Kautions_20210114.jpg".
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 108) über eine Lastschrift von -17.000 € am Konto mit den Endziffern 0445 für eine Barauszahlung (Buchungsdatum 02.11.2020);
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 109) über jährliche Ausgänge vom Konto der Beschwerdeführerin (Endziffern 8600) von jeweils -2.847,20 € an ***Bf-Ehemann*** und an ***VN*** und ***Bf-Vater*** zum 23.12.2020, 23.12.2021 und 23.12.2022;
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 110) über monatliche Ausgänge vom Konto der Beschwerdeführerin (Endziffern 8600) an die ***Hausverwaltung-1***;
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 111) über monatliche Ausgänge vom Konto der Beschwerdeführerin (Endziffern 8600) an die ***Hausverwaltung-2***;
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 112) über monatliche Eingänge auf das Konto der Beschwerdeführerin (Endziffern 8600) für "Miete ***Adr_Mietobjekt***" (**Mieterin1**);

- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 113) über monatliche Eingänge auf das Konto der Beschwerdeführerin (Endziffern 8600) für "Miete ***Adr_Mietobjekt***" (**Mieterin-2**);
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 114) über fünf Ausgänge im Zeitraum März 2023 bis Mai 2023 von einem Konto (keine Kontonummer ersichtlich);
- einen Online Banking-Ausdruck (OZ 115) über monatliche Ausgänge -121,12 € (Zeitraum Mai 2017 bis März 2022) vom Konto der Beschwerdeführerin (Endziffern 8600) an die Erste Bank Oesterreich für "Kredit ***";

Mit Beschluss vom 01.06.2023 (OZ 153) beauftragte das BFG die Abgabenbehörde gemäß § 269 Abs. 2 BAO das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren nochmals zu ergänzen und zu diesem Zweck

1. die Beschwerdeführerin und ihren Ehemann (schriftlich oder mündlich) gesondert zu befragen, ob eine gemeinschaftliche Vermietungstätigkeit vorliegt und – wenn dies von zumindest einem der beiden verneint wird -
2. von der Beschwerdeführerin zu verlangen, die folgenden mit den Mietobjekten (Wohnung und Kfz-Abstellplatz) zusammenhängenden Urkunden und schriftlichen Unterlagen (vollständig) offenzulegen:
 - a) sämtliche (von wem auch immer abgeschlossenen) Kreditverträge für die Anschaffung (zur Feststellung, ob bzw. welche Kreditzinsen die Beschwerdeführerin zu tragen hätte);
 - b) sämtliche (von wem auch immer abgeschlossenen) Kreditverträge für Investitionen (zur Feststellung, ob bzw. welche Kreditzinsen die Beschwerdeführerin zu tragen hätte);
 - c) sämtliche Jahresabrechnungen der Hausverwaltungen für die Jahre 2017 bis 2019;
 - d) sämtliche Kostenvorschreibungen der Hausverwaltungen der Jahre 2017 bis 2019;
 - e) sämtliche Abrechnungen für Strom für die Jahre 2017 bis 2019 (soweit die Abrechnung vom Lieferanten nicht gegenüber Mietern erfolgt ist);
 - f) sämtliche Abrechnungen für Gas für die Jahre 2017 bis 2019 (soweit die Abrechnung vom Lieferanten nicht gegenüber Mietern erfolgt ist);
 - g) sämtliche Abrechnungen für Fernwärme für die Jahre 2017 bis 2019 (soweit die Abrechnung vom Lieferanten nicht gegenüber Mietern oder der von der Hausverwaltung vertretenen Eigentümergemeinschaft erfolgt ist);

- h) sämtliche Haushaltsversicherungsverträge (soweit nicht von den Mietern abgeschlossen).

In der Folge übermittelte die Abgabenbehörde dem BFG die E-Mail der Beschwerdeführerin vom 18.06.2023 (OZ 160), der zu entnehmen ist:

ad 1)

Nein.

Ad 2)

Die Unterlagen werden wie folgt eingereicht:

Ad 3)

Ich verweise auf die Beantwortung in Bezug auf das Ersuchen um Ergänzung/Auskunft vom 6.4.2023, Punkt 1:

Für den Erwerb wurde nur meinerseits Fremdkapital durch einen Gehaltsvorschuss in Anspruch genommen, für den ich keine Fremdkapitalzinsen zu tragen hatte. Der Beleg mit der Kreditauszahlung (Dokument 01a) ist angehängt. Zudem trage ich einen Anteil am Kaufpreis an der Wohnung bei. Dieser ist durch den Bankbeleg nachweisbar (Dokument 01b).

Ad 4)

Es liegen keine Kreditverträge für Investitionen vor, bzw. gab es auch in der Vergangenheit keine Kreditverträge für Investitionen.

Ad 5)

*Die Jahresabrechnungen der Hausverwaltungen Au*** und Ap** für die Jahre 2017 bis 2019 habe ich dem Mail angefügt.*

Ad 6)

Die Kostenvorschreibungen der Hausverwaltungen wurden bereits in meinem mail vom 7.6.2023 zur Verfügung gestellt. Die Kostenverschreibungen sind mit folgenden Dokumentennamen übermittelt worden:

*05a_2017-2018_Au***_Hausverwaltung*

*05b_2019-2022_Ap**_Hausverwaltung*

Ad 7)

Die Abrechnungen für Strom wurden bereits in meinem mail vom 7.6.2023 zur Verfügung gestellt. Die Abrechnungen sind mit folgenden Dokumentennamen übermittelt worden:

*02c_201708_Strom_WienEnergie_***Adr_Mietobjekt****

02f_202103_Strom_EasyGreen_Zahlung

Ad 8)

Die Abrechnungen für Gas wurden bereits in meinem mail vom 7.6.2023 zur Verfügung gestellt. Die Abrechnungen sind mit folgenden Dokumentennamen übermittelt worden:

02b_2017_2020_2021_EVN_Gas_Rechnungen

Dazu übermittelte die Beschwerdeführerin:

- die Jahresabrechnung der ***Hausverwaltung-1*** (Abrechnungsempfänger nicht ersichtlich) für 2017 (OZ 157);
- die Jahresabrechnung der ***Hausverwaltung-1*** (Abrechnungsempfänger nicht ersichtlich) für 2018 (OZ 158);
- die Jahresabrechnung der ***Hausverwaltung-2*** an Mag. ***Bf-Ehemann*** für 2019 (OZ 158).

Mit Beschluss vom 28.06.2023 (OZ 163) beauftragte das BFG die Abgabenbehörde gemäß § 269 Abs. 2 BAO das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren zu ergänzen und zu diesem Zweck für die Wohnung und den KFZ-Abstellplatz mittels Auskunftsverlangens (§ 143 BAO) an die ***Hausverwaltung-1***

1. zu ermitteln, an wen die Betriebskostenabrechnungen und Vorschreibungen namentlich gerichtet wurden und
2. die Vorlage von vollständigen Ablichtungen der Betriebskostenabrechnungen (einschließlich Begleitschreiben) für die Jahre 2017 und 2018 sowie die Vorlage von vollständigen Ablichtungen der Vorschreibungen für die Jahre 2017 und 2018 zu verlangen.

Am 20.07.2023 übermittelte die Abgabenbehörde dem BFG eine E-Mail von Mag. ***Bf-Ehemann*** vom 14.07.2023 (OZ 165) mit folgendem Inhalt:

*Sie haben mir zur Steuernummer *** die folgenden beiden Fragen gestellt:*

*1) Üben Sie eine gemeinschaftliche Vermietungstätigkeit mit Ihrer Gattin, Frau Mag. ***Bf***, aus?*

a. Nein, ich übe keine gemeinschaftliche Vermietungstätigkeit mit meiner Frau aus.

2) Wenn ja, sind Ihnen aus dieser gemeinschaftlichen Vermietung in den Jahren 2017-2019 anteilige Einkünfte zugeflossen?

a. Nein.

Am 17.08.2023 übermittelte die Abgabenbehörde dem BFG schließlich das Auskunftsschreiben der ***Hausverwaltung-1*** vom 25.07.2023 (OZ 166), mit dem – soweit für das Beschwerdeverfahren relevant - die folgenden Unterlagen übermittelt wurden:

- die Jahresabrechnung (Abrechnungsempfänger nicht ersichtlich) für 2017 (OZ 166/3);
- die Jahresabrechnung (Abrechnungsempfänger nicht ersichtlich) für 2018 (OZ 166/5);
- die Vorschriften an Mag. ***Bf-Ehemann*** und ***Bf-Vater*** für Juli 2017 bis Dezember 2018 (OZ 166/14-31).

Die vom BFG beauftragten ergänzenden Ermittlungen der Abgabenbehörde haben somit bisher ergeben:

- dass die Vorschriften der ***Hausverwaltung-1*** für die Jahre 2017 und 2018 an Mag. ***Bf-Ehemann*** und ***Bf-Vater*** erfolgt sind (OZ 166/14-31);
- dass die Vorschrift der ***Hausverwaltung-2*** für das Jahr 2019 an Mag. ***Bf-Ehemann*** und ***Bf-Vater*** erfolgt ist (siehe die E-Mail der ***Hausverwaltung-2*** vom 25.02.2019 an ***Bf-Ehemann***, OZ 101/2)
- dass die Jahresabrechnung der ***Hausverwaltung-2*** für das Jahr 2019 gegenüber ***Bf-Ehemann*** erfolgt ist (OZ 159);
- dass ***Bf-Ehemann*** die Kontaktperson für die ***Hausverwaltung-1*** bezüglich Reparatur- und Wartungsarbeiten war (siehe die von ihm an der Beschwerdeführerin weitergeleitete E-Mail vom 30.08.2018 betreffend Therme, OZ 95/1);
- dass ***Bf-Ehemann*** die Kontaktperson für andere Firmen bezüglich Reparatur- und Wartungsarbeiten war (siehe die E-Mail der ***S-GmbH*** vom 13.08.2019 betreffend Kamin, OZ 97 und OZ 102);
- dass die Beschwerdeführerin und ***Bf-Ehemann*** gemeinsam die Mieter gesucht haben (siehe die E-Mail vom 17.07.2017 [OZ 93] wonach die Beschwerdeführerin und ***Bf-Ehemann*** die Mietvertragsbesprechung mit ***Mieterin-1*** gemeinsam vereinbart und dem Inhalt der E-Mail nach wohl auch gemeinsam durchgeführt haben; siehe die E-Mail vom 16.11.2020 [OZ 105], wonach die Beschwerdeführerin und ***Bf-Ehemann*** gemeinsam bei Übermittlung des Mietanbots angeführt sind).
- dass die Beschwerdeführerin – soweit es die vorgelegten Unterlagen betrifft - ***Bf-Ehemann*** weitgehend über Ereignisse und Veranlassungen im Zusammenhang mit den Mietobjekten bzw. der Vermietung informiert hat (siehe die E-Mails in OZ 94, OZ 95, OZ 98, OZ 100, OZ 104, OZ 106, OZ 107

Nicht ermittelt hat die Abgabenbehörde trotz darauf abzielender Aufträge gemäß § 269 Abs. 2 BAO (siehe OZ 72, OZ 153 und OZ 163):

- an wen die Jahresabrechnung der ***Hausverwaltung-1*** für 2017 (OZ 166/3) und 2018 (OZ 166/5) erfolgt sind, weil der Abrechnungsempfänger auch auf den von der ***Hausverwaltung-1*** vorgelegten Ablichtungen nicht ersichtlich ist;
- in welchem Zusammenhang der Online Banking-Ausdruck (OZ 83) über eine Gutschrift der Bank von 7.267 € am Konto der Beschwerdeführerin (IBAN Endziffern 8608) für "Kreditauszahlung" (Buchungsdatum: 19.04.2017) mit der Vermietungstätigkeit steht, welchen Inhalt der Kreditvertrag hat und wer die Kreditzinsen getragen hat;
- in welchem Zusammenhang der Online Banking-Ausdruck (OZ 84) über eine Lastschrift von 49.000 € am Konto des ***Bf-Ehemann*** (IBAN Endziffern 0596) für "Wohnungskauf" aufgrund Überweisung auf das Konto der Beschwerdeführerin (IBAN Endziffern 8600; Buchungsdatum: 19.04.2017) mit der Vermietungstätigkeit steht, welchen Inhalt der Kreditvertrag hat und wer die Kreditzinsen getragen hat;
- ob die Nutzungsentgelte – unabhängig vom Zufluss des Mietzinses auf ihr Bankkonto -- letztendlich tatsächlich (nur) der Beschwerdeführerin als Fruchtgenussberechtigte zur Gänze (und nicht teilweise als Unterhaltsleistung) zugekommen sind.

Das BFG konnte somit mangels ausreichender diesbezüglicher Ermittlungen - die die Abgabenbehörde nun wird nachholen müssen - nicht feststellen, ob die Beschwerdeführerin tatsächlich das Fruchtgenussrecht an der gesamten Wohnung (einschl. KFZ-Abstellplatz) hatte oder ob die Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermietung erzielt hat.

Da auch alle Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit (auch jene zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann) zu ermitteln sind, ist nicht von bloß ergänzenden Ermittlungen auszugehen. Die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht ist weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden. Die Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde ist vielmehr zweckmäßig, weil für die Feststellung, ob die Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann gemeinschaftliche Einkünfte aus Vermietung erzielt hat (was zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO führen würde), auch den Ehemann der Beschwerdeführerin in die Ermittlungen (insbesondere was möglicherweise die Offenlegung von Bankkonten betrifft) einbeziehen muss (der Aufforderung des BFG [OZ 153] zur niederschriftlichen oder schriftlichen Befragung des ***Bf-Ehemann***, ob eine gemeinschaftliche Vermietungstätigkeit vorliegt, ist die Abgabenbehörde nicht nachgekommen, weil sie dem BFG bloß eine E-Mail mit dem Absender "****Bf-Ehemann****" [OZ 165] weitergeleitet hat).

Die angefochtenen Bescheide waren daher unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben.

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. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben zitierte Rechtsprechung nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 11. September 2023