

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. März 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 25. Februar 2020 25. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 sowie gegen den Bescheid vom 4. März 2020 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erzielt neben Einkünften aus Gewerbebetrieb seit dem Streitjahr 2016 auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mangels Abgabe von Erklärungen für die Jahre 2017 und 2018 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den in Beschwerde gezogenen Bescheiden von der Abgabenbehörde jeweils im Schätzungswege zum Ansatz gebracht.

In den mit der Beschwerde vorgelegten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2017 und 2018 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -548,48 € (2017) und - 6.940,53 € (2018) erklärt.

In den Beschwerdeentscheidungen für die Jahre 2017 und 2018, jeweils vom 15. Jänner 2021, wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 18.345,63 € (2017) und in Höhe von 11.953,58 € (2018) zum Ansatz gebracht.

In den Begründungen zu diesen Bescheiden wurde auf die Abänderung im Einkommensteuerbescheid des Vorjahres (2016) verwiesen und jeweils die Höhe der zu berücksichtigende AfA abgeändert (***1***: Beantragte Abschreibung 25.706,93; anerkannt: 7.899,54 €; ***2***: Beantragte Abschreibung: 3.269,84 €; anerkannt: 2.183,12 €).

In der das Jahr 2016 betreffenden Beschwerdeentscheidung vom 20. November 2018 wurde dazu ausgeführt, dass die beiden vermieteten Objekte (***1*** und ***2***) von der Beschwerdeführerin im Jahr 1995 unentgeltlich vom Vater unter Einräumung eines lebenslangen Fruchtgenussrechtes zugunsten der Mutter erworben und beide Liegenschaften bereits vom Vater zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet worden seien. Ab dem Jahr 1995 habe die Mutter die Wohnungen aufgrund des eingeräumten Fruchtgenussrechtes vermietet. Durch den Tod der Mutter im Jahr 2016 sei das Fruchtgenussrecht erloschen und würden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nunmehr seit 2016 von der Beschwerdeführerin erzielt. In der mit der Beschwerde vorgelegten Überschussrechnung seien für die Berechnung der AfA der Gebäude die fiktiven Anschaffungskosten des Jahres 2016 als Bemessungsgrundlage herangezogen worden. Dies sei gemäß EStR 2000 - RZ 6442g nicht zulässig.

Siehe dazu „Wird vom Vorbehaltsfruchtnießer nach dem 31. Juli 2008 unentgeltlich auf das Fruchtgenussrecht verzichtet, sodass die Einkunftsquelle (wieder) unentgeltlich zum zivilrechtlichen Eigentümer wechselt, ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF des SchenkMG 2008 anzuwenden. Hat der Fruchtnießer keine Zahlung für Substanzabgeltung geleistet, kann der Eigentümer ab Wegfall des Fruchtgenussrechtes die AfA des Rechtsvorgängers vor Fruchtgenusseinräumung geltend machen, wobei der auf die „Fruchtnießung“ entfallende Zeitraum die noch verbleibende Restnutzungsdauer nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 nicht verkürzt.“

Da die Objekte laufend steuerverfangen gewesen seien, sei eine Bemessung der AfA aufgrund fiktiver Anschaffungskosten grundsätzlich nicht möglich. Vielmehr seien die Abschreibungsbeträge, welche von der Mutter geltend gemacht worden seien, fortzuführen, weshalb sich die AfA für die Liegenschaft ***1*** auf 7.899,54 € belaufe und die Abschreibung für die Liegenschaft ***2*** von 9.294,79 € (Abschreibung Mutter) auf 2.183,12 € zu vermindern sei, weil die Liegenschaft ***2*** zum Teil auch ins Eigentum der Schwester der Beschwerdeführerin übertragen worden sei (Anteile gesamt 562/1980). Die

Beschwerdeführerin halte von den gesamt 562 WE-Anteilen 132 WE-Anteile, weshalb die darauf entfallende Abschreibung 2.183,12 € ($€ 9.294,79/562 \times 132$) betrage.

In den jeweils am 9. Februar 2021 eingebrachten Vorlageanträgen wurde vorgebracht, dass die vermieteten Liegenschaften im Jahr 1995 unentgeltlich an die Beschwerdeführerin übertragen worden seien und die Bestimmungen des Schenkungsmeldegesetzes nicht ins Jahr 1995 zurückwirken würden, weshalb nach der damaligen Rechtslage bei unentgeltlicher Übergabe die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen seien. Diese seien für die Liegenschaft ***1*** zwar zum Jahr 2016 ermittelt worden, könnten jedoch über den Baukostenindex auf das Jahr der Übergabe 1995 zurückgerechnet werden. Bezüglich der Liegenschaft ***2*** sei jedenfalls zu beachten, dass die Beschwerdeführerin nicht nur 132/1980 (=Lager) WE-Anteile übertragen erhalten habe, sondern auch eine Geschäftsräumlichkeit (186/1980 WE-Anteile), sodass ihr Anteil insgesamt 318/1980 WE-Anteile und nicht nur 132/1980 WE-Anteile betragen würde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erhielt im Jahr 1995 vom Vater bzw. von den Eltern im Schenkungswege die Liegenschaften ***1*** sowie ***2*** (186/1980 WE-Anteile an GR 2, weitere 66/1980 WE-Anteile Lager und weitere 66/1980 WE-Anteile Lager, insgesamt sohin 318/1980 WE-Anteile an der Liegenschaft) übertragen und zugleich wurde zugunsten der Mutter der Beschwerdeführerin hinsichtlich dieser Liegenschaften das unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt. Die Liegenschaften wurden ab dem Jahr 1995 aufgrund des eingeräumten Fruchtgenussrechtes von der Mutter vermietet.

Nach dem Tod der Mutter im Jahr 2016 wurden die im Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Liegenschaften von dieser vermietet, da das Fruchtgenussrecht der Mutter durch ihren Tod erloschen war.

Zur Ermittlung der AfA wurden von der steuerlichen Vertretung die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaften im Jahr 2016 als AFA-Bemessungsgrundlage herangezogen. Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, in welcher Höhe die AfA tatsächlich zu berücksichtigen ist.

2. Rechtliche Beurteilung

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der für das Jahr 1995 geltenden Fassung lautet wie folgt:

„Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.
- e) 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 d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 85/2008 lautet wie folgt:

„Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

- c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.
- e) 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 d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.“

§ 124b Z 146 lit c EStG 1988 lautet wie folgt:

„Die Änderungen treten wie folgt in Kraft:

- c) § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b sowie § 28 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 7, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 85/2008, sind erstmalig auf Übertragungen nach dem 31. Juli 2008 anzuwenden.“

Da § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 85/2008 sohin erstmalig auf Übertragungen nach dem 31. Juli 2008 Anwendung findet, ist im Streitfall die Vorgängerbestimmung maßgeblich, wonach bei unentgeltlichen Erwerben auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) angesetzt werden können.

In diesem Sinnen lautet auch die Überschrift zur RZ 6442g wie folgt: „21.2.2.3 AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988) - Rechtslage für Übertragungen nach dem 31.7.2008“.

Da der Erwerb der Liegenschaften durch die Beschwerdeführerin im Jahr 1995 erfolgte, ist diese Richtlinienbestimmung im Streitfall sohin schon aus diesem Grund nicht maßgebend.

Im Streitfall wurden von der Abgabenbehörde die AfA in jener Höhe berücksichtigt, wie sie von der Mutter der Beschwerdeführerin als Fruchtgenussberechtigte unzulässiger Weise (siehe dazu das Verfahren bzw. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. April 2017, RV/3100032/2016) geltend gemacht wurde.

Die Beschwerdeführerin wurde dazu über Vorhalte der Abgabenbehörde vom 4. September 2019 sowie vom 24. Oktober 2019 ersucht, mitzuteilen, welche Bemessungsgrundlage von der Mutter der Beschwerdeführerin als Fruchtgenussberechtigte zur Berechnung der Abschreibung herangezogen worden sei und, ob die Mutter die Abschreibung des Rechtsvorgängers - also

des Vaters der Beschwerdeführerin - fortführen habe wollen oder, ob sie eine andere Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abschreibung heranziehen habe wollen.

Beide Vorhalte der Abgabenbehörde wurden von der Beschwerdeführerin nicht beantwortet.

Da im Jahr 1995, dem Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes der Liegenschaften durch die Beschwerdeführerin und des Beginnes der Vermietung der Liegenschaften durch die Mutter der Beschwerdeführerin, bei einer Vermietung bei unentgeltlichem Erwerb der Liegenschaft gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) angesetzt werden konnten, ist davon auszugehen, dass von der Mutter der Beschwerdeführerin, der vormaligen Vermieterin, die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaften des Jahres 1995 als Bemessungsgrundlage für die AfA der Liegenschaften herangezogen wurden.

Da die diesbezüglichen Vorhalte der Abgabenbehörde des Inhaltes, welche Bemessungsgrundlage von der Mutter der Beschwerdeführerin als Fruchtgenussberechtigte zur Berechnung der Abschreibung herangezogen worden sei, unbeantwortet verblieben und auch deshalb, weil von der Abgabenbehörde auch in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre ab 2019 - abweichend von den Erklärungen – die AfA jeweils auf die von der fruchtgenussberechtigten Mutter geltend gemachten AfA gekürzt wurde und diese Bescheide in weiterer Folge in Rechtskraft erwachsen, ist davon auszugehen, dass von der Mutter die fiktiven Anschaffungskosten des Jahres 1995 als Bemessungsgrundlage für die AfA-Beträge herangezogen wurden.

Die Höhe der anzuerkennenden AfA für die Liegenschaft ***2*** ist allerdings dahingehend zu korrigieren, als von der Abgabenbehörde übersehen wurde, dass die Beschwerdeführerin über insgesamt 318/1980 WE-Anteile verfügt (vgl. Beschwerdevorentscheidung). Die AfA ist sohin antragsgemäß (siehe Beilagen Zu den Einkommensteuererklärungen) in Höhe von 3.269,84 € zu berücksichtigen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ***2*** laut Beschwerdevorentscheidung sind sohin in den Jahren 2017 und 2018 jeweils um 1.086,72 € zu vermindern (zu berücksichtigende AfA in Höhe von 3.269,84 € laut Überschussermittlung abzüglich AfA lt. BVE 2.183,12 €) und betragen sohin für das Jahr 2017 17.258,91 € (18.345,63 € abzgl. 1.086,72 €) und für das Jahr 2018 10.866,86 € (11.953,58 € abzüglich 1.086,72 €).

Zulässigkeit der Revision

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 sich die Lösung der Streitfrage unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 30. August 2023