

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 8. November 2021 der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch den Wirtschaftstreuhänder Steuerberater Alfred Fenzl, Am Steinbühel 27b, 4030 Linz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27. Oktober 2021 betreffend **Einkommensteuer 2019 und 2020** zu Recht:

I)

Der Beschwerde wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einem bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Vorhalteverfahren wurden von der belangten Behörde die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 erlassen. In den Bescheidbegründungen wurde ausgeführt, dass die BF bei den von ihr erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht berechtigt sei, die Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten geltend zu machen, da sie nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjektes sei.

Mit Schreiben vom 08.11.2021 erhob die BF Beschwerde gegen die angeführten Bescheide und brachte vor, dass die BF das Objekt teils mit Eigenmittel, teils mit einem Bankkredit erworben und das zivilrechtliche, nicht aber das wirtschaftliche Eigentum dadurch bereits auf ihre Erben übertragen habe, dass diese bereits als Käuferinnen aufgetreten seien. Aus dem

Fruchtgenussvertrag Punkt III. dritter Absatz gehe hervor, dass die BF das wirtschaftliche Eigentum zurückbehalten habe. Sie habe alle Mietverträge persönlich abgeschlossen und besorge auch die gesamte Verwaltung. Sie habe niemals eine Substanzschädigung an die Töchter bezahlt. Es handle sich keinesfalls um ein Zuwendungsfruchtgenussrecht, sondern lediglich um eine Spaltung zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 26.08.2022 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen, wobei in der Begründung ausgeführt wurde, dass die BF niemals Eigentümer der Wohnung gewesen sei und ein Vorbehaltsfruchtgenuss schon aus faktischen Gründen nicht möglich wäre. Weder im Kaufvertrag des Grundstückes noch im Fruchtgenussvertrag seien Bestimmungen enthalten, die der BF das Recht gewähren würden, einen Verkauf zu erzwingen und allfällige Wertsteigerungsgewinne zu lukrieren. Auch bestehe keine Verpflichtung gegenüber den Eigentümern im Falle eines Verkaufes etwaige Wertverluste zu ersetzen.

Mit Schreiben vom 06.09.2022 wurde von der BF die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Ergänzend vorgebracht wurde, dass die BF Zug um Zug beim Kauf der Wohnung einen Zuwendungsfruchtgenussvertrag abgefasst habe, weil sie das wirtschaftliche Eigentum am Objekt zurückbehalten habe. Durch die Aufbringung der Mittel durch die BF habe sie nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Liegenschaft erworben und anschließend sei durch die Eintragung der Töchter eine Schenkung erfolgt.

Die belangte Behörde hat die Beschwerde am 21.12.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 15.03.2023 wurde von der BF eine ergänzende Stellungnahme beim Bundesfinanzgericht eingebracht. Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass sich die BF vor Abschluss der getroffenen Vereinbarungen neuerlich verheiratet und in diese Ehe 2 Töchter mitgebracht habe. Ihr zuvor angespartes Vermögen habe sie, auch im Hinblick auf ihr Alter, ausschließlich ihren Kindern zukommen lassen wollen. Deshalb habe sie mit diesen die Vereinbarung getroffen, ihre Gelder in eine ertragbringende Liegenschaft anzulegen, die sie auch gemeinsam ausgesucht hätten. In der Folge sei ihr geraten worden, primär wegen Erbansprüchen neuer Familienmitglieder, anstelle einer Schenkung auf den Todesfall, die Verbücherung auf den Namen der Töchter sofort zu veranlassen und die streitgegenständliche Fruchtgenussvereinbarung zu treffen, im Rahmen der ihr jedwede Verantwortung, die Erträge und alle mit der Betreuung des Objektes notwendigen Arbeiten zurückbelassen worden seien. Diesen Verpflichtungen sei die BF stets und uneingeschränkt nachgekommen. Darauf hingewiesen werde, dass das Objekt von der BF erhalten werden müsse, ausreichend versichert sei und die BF ihrerseits den Vorteil von Mietsteigerungen habe.

Mit Fax vom 17.04.2023 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Frau CL und Frau MA, beide Töchter der BF, erwarben mit Kaufvertrag vom 07.11.2017 (Unterschrift der Verkäuferin vom 07.11.2017, die Käuferinnen, Herr JZ und die BF haben den Kaufvertrag bereits am 19.10.2017 unterfertigt) die Wohnung Adr. X sowie einen dazugehörigen Stellplatz. Die Käuferinnen räumten laut § 12 des Vertrages ihren Eltern, Herrn JZ und der BF, auf deren Lebensdauer das unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht ein. Weiters wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot für die BF eingeräumt. Mit Nachtragsvertrag vom 18.01.2018 wurde der Kaufvertrag vom 07.11.2017 insofern abgeändert als Herrn JZ und der BF am PKW-Stellplatz kein Wohnungsgebrauchsrecht, sondern ein unentgeltliches Gebrauchsrecht eingeräumt wurde. Weiters wurde auf eine grundbücherliche Sicherstellung des Wohnungsgebrauchsrechtes als auch des Gebrauchsrechtes für den PKW-Stellplatz verzichtet.

Frau CL und Frau MA räumten mit Fruchtgenussvertrag vom 19.10.2017 der BF (ihrer Mutter) das unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der Wohnung Adr. X sowie an dem dazugehörigen Stellplatz auf unbestimmte Dauer ein. Eine grundbücherliche Sicherstellung des Fruchtgenussrechtes erfolgte nicht.

Punkt „III. SONSTIGES“ des Vertrages lautet auszugsweise:

„...“

Sämtliche Aufwendungen und Investitionen, welche die Fruchtgenussberechtigte in das vom Fruchtgenussrecht betroffene Objekt tätigt, gehen nach Beendigung des Fruchtgenussrechtes entschädigungslos in das Eigentum des Liegenschaftseigentümers über.

Festgehalten wird, dass die Fruchtgenussberechtigte weiterhin für die Verwaltung der Liegenschaftsanteile verantwortlich ist, ihr alle auch über die Vermietung hinausgehenden Erträge aus der Liegenschaft gehören und sie alle Risiken am Objekt selbst wie auch aus dessen Verwaltung trägt. Die Fruchtgenusseinräumende hat somit bis zur Beendigung dieser

Vereinbarung keinen Aufwand oder Nutzen an diesem Objekt. Die fruchtgenusseinräumende Partei wird von der Fruchtgenussberechtigten völlig schad- und klaglos gehalten, sollte sie wegen des bloß zivilrechtlichen Eigentums in irgendeiner Weise belastet werden.

Somit wird durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes vereinbart, dass das wirtschaftliche Eigentum bei der Fruchtgenussberechtigten verbleibt und mit dieser Vereinbarung nur das zivilrechtliche Eigentum an die fruchtgenusseinräumenden Parteien übertragen wird.

...“

Der Fruchtgenussvertrag vom 19.10.2017 wurde laut Punkt II des Vertrages auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der Vertrag enthält keinerlei Angaben über Kündigungsbeschränkungen bzw. –rechte.

Der Kaufpreis der Wohnung Adr. X wurde von der BF finanziert.

Die Mietverträge wurden von der BF mit den jeweiligen Mietern abgeschlossen. Die Mieten werden auf ein Bankkonto der BF überwiesen. Die Verwaltung des Mietobjektes wird von der BF vorgenommen.

Die BF erklärte in den hier gegenständlichen Jahren 2019 und 2020 die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung Adr. X. Bei den Werbungskosten wurde die AfA für den Gebäudeanteil und das Inventar geltend gemacht.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich allesamt aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen.

Das Vorbringen in der Beschwerde vom 08.11.2021, wonach die BF seinerzeit das Objekt teils mit Eigenmittel, teils mit einem Bankkredit erworben und anschließend das zivilrechtliche Eigentum an ihre Töchter übertragen habe, entspricht nicht den Tatsachen. Laut den vorgelegten Urkunden (Kaufvertrag und Grundbuchsauszug) steht zweifelsfrei fest, dass die Töchter der BF (Frau CL und Frau MA) die Wohnung Adr. X samt dem dazugehörigen PKW-

Stellplatz mit Kaufvertrag vom 07.11.2017 erworben haben, mag der Kaufpreis der Wohnung auch von der BF finanziert worden sein.

Die Feststellung, dass der Fruchtgenussvertrag vom 19.10.2017 keinerlei Angaben über Kündigungsbeschränkungen bzw. –rechte enthält gründet sich zweifelsfrei auf die vorgelegte Vertragsurkunde.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Im gegenständlichen Fall haben Frau CL und Frau MA ihrer Mutter (=BF) ein Fruchtgenussrecht an der Wohnung Adr. X samt dem dazugehörigen PKW-Stellplatz eingeräumt.

Unstrittig ist, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der getroffenen Fruchtgenussvereinbarung gegeben sind und demzufolge die Zurechnung der Einkünfte an die BF zur Recht erfolgt ist. Einziger Streitpunkt ist, ob die BF berechtigt ist, die Absetzung für Abnutzung (AfA) bei den Werbungskosten geltend zu machen.

Zur AfA berechtigt ist derjenige, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Ein Fruchtnießer kann nur dann die AfA geltend machen, wenn er als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (vgl VwGH 15.3.1988, 88/14/0009, VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0042).

Gem. § 24 Abs 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. 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 (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, 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 zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039 mit Verweis auf VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123, VwSlg. 8295/F).

Das Vorliegen der Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042, VwSlg. 8100/F, mwN).

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen (vgl VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105, VwGH 17.02.1992, 90/15/0117, mwN, sowie Ritz/Koran, BAO⁷, § 24 Tz 9, und Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 114).

Auch eine Kombination eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes mit einem (mit entsprechenden Erhaltungsverpflichtungen verbundenen) Fruchtgenussrecht (vgl §§ 509 ff ABGB) vermag für sich noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an den Liegenschaften zu begründen (vgl VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042, VwSlg 8100/F; 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 (vgl wiederum VwGH 12.12.2007, VwSlg 8295/F).

Im konkreten Fall wurde der BF das Fruchtgenussrecht an der Wohnung Adr. X auf unbestimmte Dauer eingeräumt, weiters wurde ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten der BF vereinbart. Die eingeräumten Rechte stellen – wie der VwGH im vorhin angeführten Erkenntnis ausführt – eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse der zivilrechtlichen Eigentümer dar, räumen der BF aber nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können.

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl VwGH 25.01.2017, Ra 2014/13/0029; VwGH 12.12.2007, VwSlg 8295/F; VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105).

Die Chance von Wertsteigerungen haben im gegenständlichen Fall nur die zivilrechtlichen Eigentümer der Wohnung, nämlich die Töchter der BF, bzw tragen auch nur diese das Risiko einer Wertminderung der Wohnung, da der BF zwar mit dem von den zivilrechtlichen

Eigentümern der Wohnung eingeräumten Fruchtgenussrecht die Erträge aus der Vermietung der Wohnung zukommen und sie zu ihren Lebzeiten aufgrund des Veräußerungs- und Belastungsverbot auch den Verkauf der Wohnung verhindern kann, die BF ihrerseits aber einen Verkauf der Wohnung mit den ihr zukommenden Rechten nicht bewerkstelligen könnte.

Damit die Chance von Wertsteigerungen und die Gefahr von Wertminderungen auf die BF übergegangen wäre, hätte es einer, beide Vertragsparteien (die BF auf der einen Seite und die beiden Töchter als zivilrechtliche Eigentümerinnen der Wohnung auf der anderen Seite) bindenden, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmenden, Vereinbarung bedurft. Eine solche Vereinbarung wurde zwischen den angeführten Parteien nachweislich nicht abgeschlossen, vielmehr enthält der Fruchtgenussvertrag vom 19.10.2017 keinerlei Angaben über Kündigungsbeschränkungen bzw. –rechte, sodass er von beiden Vertragsseiten nach den allgemeinen Grundsätzen des ABGB (Auflösung aus wichtigem Grund) gekündigt werden kann, was umso mehr gegen eine bei der BF liegende Chance von Wertsteigerungen bzw das Risiko von Wertminderungen spricht.

Zudem ist darauf zu verweisen, dass laut der getroffenen Fruchtgenussvereinbarung sämtliche Aufwendungen und Investitionen, welche die BF als Fruchtgenussberechtigte in das vom Fruchtgenussrecht betroffene Objekt tätigt, nach Beendigung des Fruchtgenussrechtes entschädigungslos in das Eigentum der Liegenschaftseigentümer übergehen.

Zusammenfassend ist davon auszugehen, dass der BF hinsichtlich der gegenständlichen Wohnung durch die Fruchtgenussvereinbarung keine Befugnisse zuerkannt wurden, die über die einer bloßen Fruchtnießerin hinausgehen.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der hg einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa VwGH 25.01.2017, Ra 2014/13/0029; VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042, VwSlg 8100/F), weshalb gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 2. Oktober 2023