

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Sadleder & Partner Steuerberatungs GmbH, Linzer Straße 63, 4502 St.Marien, über die Beschwerde vom 16. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2009 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Im Jahr 2010 fand eine Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Partei betreffend unter anderem die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 statt und kam das Finanzamt Linz hierbei zu dem Ergebnis, dass zum einen die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an vermieteten Wohnungen zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei steuerlich nicht anzuerkennen sei und folglich die Mieteinkünfte der beschwerdeführenden Partei zuzurechnen seien. Zum anderen berücksichtigte das Finanzamt Linz im Rahmen der Überschussermittlung hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung die gesetzliche Nutzungsdauer, anstatt die von der beschwerdeführenden Partei aufgrund von Gutachten herangezogenen Nutzungsdauern. Infolge dieses Ergebnisses erließ das Finanzamt Linz mit

Datum vom 23. Dezember 2010 Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 2004 bis 2008 sowie Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009.

Gegen diese Bescheide erhob die beschwerdeführende Partei Beschwerden und wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 als unbegründet abgewiesen. Mit Beschluss vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 hob das Bundesfinanzgericht die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde auf.

In weiterer Folge erlies das Finanzamt Linz nach weiteren Ermittlungen erneut Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 mit Datum vom 11. Februar 2016.

Gegen diese Bescheide erhob die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 10. März 2016 abermals Beschwerde und führte sie darin zusammengefasst aus, dass in Bezug auf die Jahre 2004 bis 2008 bereits Verjährung eingetreten sei und daher die Festsetzung der Einkommensteuer für diese Jahre rechtswidrig erfolgt sei. Darüber hinaus habe das Finanzamt Linz die Einkünfte aus der Vermietung des Objekts ***Objekt1*** entgegen dem bestehenden Fruchtgenussvertrag der beschwerdeführenden Partei und nicht der Ehefrau zugeordnet. Fernerhin habe sich das Finanzamt Linz nicht gehörig mit den vorgelegten Gutachten betreffend die Nutzungsdauern der vermieteten Objekte auseinandergesetzt, sondern habe es die Gutachten lediglich mit einer kurzen Begründung als ungeeignet abgelehnt.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 06. August 2019 wies das Finanzamt Linz die Beschwerden als unbegründet ab und wurde die Entscheidung zusammengefasst damit begründet, dass gem. § 209a Abs. 5 BAO eine bereits eingetretene Verjährung einer Festsetzung nicht entgegenstehe. In Bezug auf die Fruchtgenussvereinbarung führte das Finanzamt Linz in der Begründung aus, dass aufgrund der vereinbarten beiderseitigen Kündigungsmöglichkeit die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei keine rechtlich abgesicherte Position erlangt habe und die Fruchtgenussvereinbarung mangels Regelungen über allfällige Ersatzansprüche der Ehefrau hinsichtlich allfälliger Investitionen keinem Fremdvergleich standhalte. Betreffend die Nutzungsdauern der vermieteten Objekte verwies das Finanzamt Linz auf die Begründung im Erstbescheid sowie auf eine als Beilage mitversendete Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs für Liegenschaftsbewertung vom 07. Mai 2013.

In Reaktion auf diese Beschwerdeverentscheidungen beantragte die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 04. September 2019 die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22. Dezember 2022 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6021 zum Stichtag 10. Jänner 2023 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7004 zugeteilt.

Sachverhalt

Mit Notariatsakt vom 14. Dezember 2000 übergab die Mutter der beschwerdeführenden Partei ebenjener zum Stichtag 31. Dezember 2000 die Grundstücke 16/1 und 17 der Liegenschaft ***EZ*** ***KG*** samt dem darauf befindlichen Gebäude mit der Anschrift ***Objekt1***, ***Ort***. Das übertragene Gebäude umfasste zu diesem Zeitpunkt vier Wohnungen sowie zwei Garconniere und wurden sämtliche Wohnungen sowie eine Garconniere von der Mutter der beschwerdeführenden Partei ab zumindest 1988 zur Erzielung von Mieteinnahmen verwendet. Die zweite Garconniere mit einer Größe von 5 % der Gesamtfläche des Objekts diente der Mutter zur Abdeckung des privaten Wohnbedürfnisses, sollte sich diese vor Ort aufhalten, und behielt sich die Mutter in Bezug auf diese Garconniere im Notariatsakt vom 14. Dezember 2000 das Fruchtgenussrecht zurück. Der Einheitswert des Gebäudes zum letzten Feststellungszeitpunkt vor dieser Übergabe betrug öS 275.000,00 (EUR 19.985,03).

Mit weiterem Notariatsakt vom 24. April 2001 räumte die beschwerdeführende Partei der Ehefrau zur Sicherung des Unterhalts sowie gegen Zahlung eines monatlichen Betrags in Höhe von öS 10.000 (EUR 726,73) und Übernahme der Zinsen für das zur Sanierung der Wohnungen aufgenommene Landesdarlehen ein Fruchtgenussrecht im Sinne der §§ 509 ff ABGB an allen Wohnungen sowie der nicht vom Fruchtgenussrecht der Mutter betroffenen Garconniere mit Wirkung ab 01. Jänner 2001 auf unbestimmte Zeit ein. Wiewohl die Einräumung des Fruchtgenussrechts auf unbestimmte Zeit erfolge, vereinbarten die Vertragsparteien ein beiderseitiges Recht auf Aufkündigung der Fruchtgenussvereinbarung zum Ende eines jeden Kalenderjahres unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist.

Sowohl im Zeitpunkt der Übergabe der Grundstücke 16/1 und 17 der Liegenschaft ***EZ*** ***KG*** als auch im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei lagen in Bezug auf sämtliche Wohnungen sowie in Bezug auf die nicht vom Fruchtgenussrecht der Mutter der beschwerdeführenden Partei betroffene Garconniere aufrechte Mietverträge vor und gestaltet sich die Vermietung der Wohnungen und der einen Garconniere im Detail folgendermaßen.

- Top I Garconniere

Bereits vor der Übergabe der Grundstücke an die beschwerdeführende Partei sowie vor der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei vermietete die Mutter der beschwerdeführenden Partei diese Garconniere auf unbefristete Zeit an eine Frau ***Mieterin*** und übernahm die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei dieses Mietverhältnis mit der Einräumung des Fruchtgenussrechts. Von der Einräumung des

Fruchtgenussrechts wurde Frau ***Mieterin*** von der Mutter der beschwerdeführenden Partei gemeinsam mit der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei unterrichtet und wurde ihr die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als nunmehrige Vermieterin vorgestellt. Ein in diesem Zusammenhang gestelltes Angebot von Seiten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei auf Verschriftlichung des bisherigen mündlichen Mietvertrags unter Aufnahme einer Befristung lehnte Frau ***Mieterin*** ab.

Ende 2003 zog Frau ***Mieterin*** aus der Garconniere aus und suchte daraufhin die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei mittels Annoncen einen Nachmieter. Am 14. Februar 2004 schloss die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei mit ***Mieter*** einen Mietvertrag betreffend die Garconniere ab und wird darin die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als Vermieterin angeführt.

Dieser Vorgang des Suchens eines Nachmieters nach Beendigung des Mietverhältnisses samt Abschluss eines neuen Mietvertrags bzw. der Verlängerung des bestehenden Mietverhältnisses durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei wiederholte sich in weiterer Folge mehrmals und besteht betreffend die Garconniere derzeit ein aufrechtes Mietverhältnis, welches von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei mit ***Mieter*** mit Vertrag vom 13. November 2013 begründet und am 29. August 2017 verlängert wurde.

- Top III Wohnung OG-EG

Diese Wohnung wurde mit schriftlichem Vertrag vom 13. Februar 1988 von der Mutter der beschwerdeführenden Partei an ***Mieter*** auf unbefristete Zeit vermietet und wurde dieses Mietverhältnis von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts übernommen. Das Mietverhältnis mit ***Mieter*** ist bis dato noch aufrecht.

Mieter wurde ebenfalls im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei von der Mutter der beschwerdeführenden Partei sowie der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei von ebendieser Einräumung des Fruchtgenussrechts verständigt und wurde ihm ebenso die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als nunmehrige Vermieterin vorgestellt. Das an ihn in diesem Zusammenhang herangetragene Angebot der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei, nunmehr einen schriftlichen Mietvertrag mit Befristung abzuschließen, lehnte ***Mieter*** ab.

- Top IV Wohnung EG

Diese Wohnung ist seit 1990 an ***Mieter*** vermietet und handelt es sich hierbei um ein unbefristetes Mietverhältnis, das im Jahr 1990 von der Mutter der beschwerdeführenden Partei mit ***Mieter*** mündlich abgeschlossen wurde und von der Ehefrau der

beschwerdeführenden Partei im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts gleichfalls übernommen wurde. Dieses Mietverhältnis ist bis dato aufrecht.

Im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts wurde ***Mieter*** ebenso von der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei informiert und wurde ihm die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als nunmehrige Vermieterin vorgestellt. Das in diesem Zusammenhang ebenfalls an ihn herangetragene Angebot der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei, einen nunmehr schriftlichen Mietvertrag mit Befristung abzuschließen, lehnte ***Mieter*** ab.

Im Jahr 2009 kam es allerdings auf Bitten des ***Mieter*** zu einer Verschriftlichung des ursprünglich mit der Mutter der beschwerdeführenden Partei mündlich abgeschlossenen Mietvertrags und wurden hierbei die Konditionen des Mietverhältnisses nicht verändert.

- Top V Wohnung EG

In Bezug auf diese Wohnung bestand im Zeitpunkt der Übergabe der Grundstücke sowie im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts ein aufrechtes unbefristetes Mietverhältnis mit ***Mieterin***, das von der Mutter der beschwerdeführenden Partei vor der Übergabe der Grundstücke mündlich abgeschlossen wurde und von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts übernommen wurde.

Mieterin wurde im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei von ebendieser Einräumung eines Fruchtgenussrechts unterrichtet und wurde ihr die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als nunmehrige Vermieterin vorgestellt. Bei dieser Gelegenheit trat die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei an ***Mieterin*** mit einem Angebot auf Verschriftlichung des bisherigen mündlichen Mietvertrags heran und nahm ***Mieterin*** dieses Angebot an. Im Rahmen der Verschriftlichung des vorher mit der Mutter der beschwerdeführenden Partei mündlich abgeschlossenen Mietvertrags wurde als Vermieterin die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei angeführt und kam es sonst zu keiner Änderung des Vertragsinhalts des bestehenden Mietverhältnisses.

Im Jahr 2018 kam es auf Bitten von ***Mieterin*** zu einer erneuten Verschriftlichung des Mietvertrages und kam es hierbei ebenfalls zu keiner inhaltlichen Änderung des bestehenden Mietvertrags. Das Mietverhältnis mit ***Mieterin*** ist bis dato noch aufrecht.

- Top VI Wohnung OG

Diese Wohnung entstand im Zeitraum zwischen Ende 2000 und April 2001 durch die Abtrennung von Räumlichkeiten der Wohnung Top VII. In diese neu geschaffene Wohnung zog nach Fertigstellung ***Mieter*** ein, der zuvor bei seiner Mutter, ***Mieterin***, in der

Wohnung Top V gewohnt hatte. Ein eigener Mietvertrag wurde im Zuge dieses Vorgangs zwischen ***Mieter*** und der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei nicht erstellt, sondern lief ein bereits bestehendes unbefristetes Mietverhältnis, das von der Mutter der beschwerdeführenden Partei vor dem Zeitpunkt der Übergabe abgeschlossen wurde, weiter.

Im Jahr 2008 unterfertigten ***Mieter*** und die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei einen schriftlichen Mietvertrag, der eine Befristung des Mietverhältnisses mit zehn Jahren beinhaltet. Entgegen dieser Befristung handelt es sich tatsächlich um ein unbefristetes Mietverhältnis und wohnt ***Mieter*** bis dato in der Wohnung.

- Top VII Wohnung OG

Im Zeitpunkt der Übergabe der Grundstücke sowie im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts bestand betreffend diese Wohnung ein aufrechtes unbefristetes Mietverhältnis mit ***Mieterin***, welches von der Mutter der beschwerdeführenden Partei vor der Übergabe der Liegenschaft mündlich abgeschlossen wurde und von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts übernommen wurde. ***Mieterin*** wurde gleichfalls von der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei informiert und wurde ihr ebenso die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als nunmehrige Vermieterin vorgestellt. Das in diesem Zusammenhang ebenfalls an sie herangetragene Angebot der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei, einen nunmehr schriftlichen Mietvertrag mit Befristung abzuschließen, lehnte ***Mieterin*** ab.

Im Jahr 2008 setzten ***Mieterin*** und die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei einen schriftlichen Mietvertrag mit Gültigkeit ab 01. September 2008 auf, der nunmehr eine Befristung des Mietverhältnisses auf zehn Jahren beinhaltete. Allerdings verstarb ***Mieterin*** im Jahr 2012 vor Ablauf der Frist und schloss daraufhin die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei beginnend mit 01. August 2012 einen neuen Mietvertrag mit dem ältesten in der Wohnung verbliebenen Kind der Verstorbenen ab. Nach dem Auszug dieses Kindes schloss die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2018 mit einem anderen Kind der Verstorbenen einen Mietvertrag ab und besteht dieses Mietverhältnis immer noch.

Ab dem Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts trug die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei sämtliche in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnungen und der Garconniere entstandenen Kosten, stellte sie die Ansprechperson für die Mieter hinsichtlich jeglicher Anliegen dar, kümmerte sie sich um notwendige Reparaturen und wurden die Mieten von den Mietern aufgrund einer entsprechenden Anweisung der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei nunmehr auf ein Konto überwiesen, auf das ausschließlich die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei Zugriff hatte.

Neben der Vermietung der Wohnungen im Objekt ***Objekt1*** vermietete die beschwerdeführende Partei ab dem 01. Juni 2008 das auf der Liegenschaft ***EZ*** ***KG*** befindliche Gebäude mit der Adresse ***Objekt2**, ***Ort***. Bis zur Vermietung dieses Gebäudes diente ebendieses zur Abdeckung der eigenen Wohnbedürfnisse der beschwerdeführenden Partei sowie der Wohnbedürfnisse einer Großtante und einer Großmutter.

Aufgrund einer im Jahr 2010 durchgeführten Außenprüfung wurden die Einkommensterverfahren der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2008 mit Bescheiden vom 23. Dezember 2010 wiederaufgenommen sowie Einkommensteuerbescheide mit Datum vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2009 erlassen.

Die gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 erhobene Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 als unbegründet abgewiesen und erwuchs dieses Erkenntnis in Rechtskraft.

Die Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 betreffend die Jahre 2004 bis 2009 wurden hingegen vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben. Auch dieser Beschluss erwuchs in Rechtskraft.

Am 12. Mai 2015 nahm das Finanzamt Linz zur Umsetzung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 betreffend die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2009 unter Zurückverweisung der Sache im elektronischen Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung eine rein interne Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 gem. § 299 BAO sowie eine rein interne Aufhebung des Einkommensteuerbescheids vom 23. Dezember 2010 für das Jahr 2009 gem. § 299 BAO vor, um so eine der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts Rechnung tragende automatische Verbuchung auf dem Abgabenskonto der beschwerdeführenden Partei herbeizuführen. Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO mit Datum vom 12. Mai 2015 wurden durch das Finanzamt Linz hierbei nicht erstellt und wurden solche Bescheide auch nicht sonst wie an die beschwerdeführende Partei zugestellt.

Am 11. Februar 2016 erstellte das Finanzamt Linz über das elektronische Abgabensinformationssystem Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensterverfahren betreffend die beschwerdeführende Partei für die Jahre 2004 bis 2008 sowie Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei für die Jahre 2004 bis 2009. Alle diese Bescheide führen die beschwerdeführende Partei als Adressat, allerdings mit der Anschrift des Finanzamt Linz, an und wurden diese Bescheide am gleichen Tag in die FinanzOnline-Databox der beschwerdeführenden Partei übermittelt.

Zusätzlich wurden die erstellten Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei für die Jahre 2004 bis 2009 mit Datum vom 11. Februar 2016 vom Finanzamt Linz im Nachhinein dergestalt bearbeitet, als die zuvor im Bescheid angeführte Anschrift des Finanzamt Linz unterhalb des Namens der beschwerdeführenden Partei im Adressfeld mit der Anschrift der beschwerdeführenden Partei ausgetauscht wurde und sämtliche Bescheide mit dem Siegel des Finanzamt Linz, mit einem Datumsstempel mit 11. Februar 2016 sowie mit einer Unterschrift versehen wurden. Nach diesen Bearbeitungsschritten wurden die bearbeiteten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 samt einer zusätzlichen Bescheidbegründung mit Datum vom 11. Februar 2016 an die beschwerdeführende Partei postalisch versendet und wurde die diesbezügliche Sendung am 16. Februar 2016 von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei übernommen.

Mit Schriftsatz vom 10. März 2016 erhob die beschwerdeführende Partei Beschwerde gegen die Bescheide vom 11. Februar 2016 betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2009. Diese Beschwerde erledigte das Finanzamt Linz mit Beschwerdeentscheidung vom 06. August 2019 und hob es die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2008 auf bzw. wies es die Beschwerde betreffend den Wiederaufnahmebescheid für das Jahr 2009 mangels Erlassung eines solchen Bescheids als unzulässig zurück. Diese Beschwerdeentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

Am 11. April 2002 reichte die beschwerdeführende Partei ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 ein, in der die beschwerdeführende Partei betreffend das Objekt ***Objekt1*** weder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung offenlegte, noch einen Antrag auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I 144/2001 stellte. Die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 erfolgte sodann mit Bescheid vom 03. Juli 2002.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellung betreffend die Übertragung der Grundstücke der Liegenschaft ***EZ*** ***KG*** auf die beschwerdeführende Partei samt Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechts an der Garconniere II durch die Mutter der beschwerdeführenden Partei basiert auf dem vorgelegten Notariatsakt vom 14. Dezember 2000.

Die Sachverhaltsfeststellung hinsichtlich des Einheitswerts der übertragenen Grundstücke wurden auf Grundlage des vorgelegten Auszugs aus dem Einheitswertakt zu ***AZ*** sowie dem Feststellungsbescheid über den Einheitswert zum 01. Jänner 1994 vom 14. Mai 1997 getroffen.

Die Sachverhaltsfeststellung bezüglich des flächenmäßigen Anteils der nicht vermieteten Garconniere des Objekts ***Objekt1*** an ebendiesem Objekt stützt sich auf die

diesbezüglich übereinstimmenden Angaben der Verfahrensparteien in den jeweiligen Berechnungen des Betrags an Abschreibung für Abnutzung im Rahmen des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung mit der Nummer ***1***/10 bzw. in der Anlage I „Ermittlung Gebäudeabschreibung“ zur Beschwerde vom 19. Jänner 2011.

Die Sachverhaltsfeststellung in Bezug auf die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an den Wohnungen sowie an der freien Garconniere im Objekt ***Objekt1*** durch die beschwerdeführende Partei zugunsten der Ehefrau wurden anhand des vorgelegten Notariatskat vom 24. April 2001 getroffen. Insbesondere geht aus Punkt Drittens der mit diesem Notariatsakt vom 24. April 2001 festgehaltenen Vereinbarung hervor, dass jeder Vertragsseite das Recht zusteht, das Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufzukündigen.

Da das Fruchtgenussrecht von Seiten der beschwerdeführenden Partei zugunsten der Ehefrau eingeräumt wurde, liegt eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen vor, die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung finden kann, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

- Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.
- Sie muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.
- Sie wäre unter fremden Dritten zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Darüber hinaus muss die tatsächliche Erfüllung des Vertrages in Einklang mit den vorgenannten Voraussetzungen erfolgen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg)*, Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), § 2, Rz. 160ff).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien kommt Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung zu (VwGH vom 11.05.2005, 2001/13/0209).

In Bezug auf die Voraussetzung, wonach die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss, ist auszuführen, dass diese Voraussetzung im vorliegenden Fall gegeben ist, wurden doch sämtliche Mieter im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei von ebenjener sowie der Mutter der beschwerdeführenden Partei, die die vorherige Eigentümerin und Vermieterin der Wohnungen und der Garconniere des Objekts ***Objekt1*** war, von der Einräumung des Fruchtgenussrechts unterrichtet und wurde den Mietern die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als nunmehrige Vermieterin sowie Ansprechperson für sämtliche Belange in Zusammenhang mit der Vermietung genannt. Zusätzlich wurde in den Mietverträgen, die die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei nach der Einräumung des Fruchtgenussrechts abgeschlossen hatte, sowie in den nach Einräumung des

Fruchtgenussrechts teilweise verschriftlichten Altmietverträgen die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei unter Hinweis auf ein Fruchtgenussrecht als Vermieterin ausgewiesen.

Hinsichtlich der Voraussetzung des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts ist anzumerken, dass mit Notariatsakt vom 24. April 2001 über die Einräumung des Fruchtgenussrechts im Sinne des § 509 ABGB zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei die grundsätzlichen Rechte und Pflichten der Vertragsparteien eindeutig und klar geregelt wurden. Darüber hinaus finden mangels eines Abgehens der Vertragsparteien von den vom Gesetzgeber in den §§ 509 bis 520 ABGB vorgesehenen dispositiven Regelungen in Bezug auf das Fruchtgenussrecht ebenjene zivilrechtlichen Bestimmungen Anwendung auf die Fruchtgenussvereinbarung zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei und liegen infolge dieser gesetzlichen Regelungen keine unklaren oder missverständlichen Rechte und Pflichten der Vertragsparteien vor.

Insoweit das Finanzamt betreffend die Fremdüblichkeit der Fruchtgenussvereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Partei und der Ehefrau in der Beschwerdeentscheidung ausführt, dass wegen des vereinbarten beiderseitigen Kündigungsrechts sowie aufgrund fehlender Vereinbarungen im Notariatsakt vom 24. April 2001 hinsichtlich allfälliger Ersatzansprüche der Ehefrau für von ihr finanzierte Investitionen und Reparaturen ein Rechtsgeschäft vorliege, welches nicht von fremden Dritten zu diesen Konditionen abgeschlossen worden wäre, vermag das Bundesfinanzgericht diesem Argument nicht zu folgen.

Bezüglich der fehlenden Regelungen im Notariatsakt vom 24. April 2001 hinsichtlich allfälliger Ersatzansprüche der Ehefrau für etwaige von ihr finanzierte Investitionen und Reparaturen ist auf die §§ 513 bis 517 ABGB zu verweisen. So sieht § 513 ABGB zwar eine Pflicht des Fruchtgenussberechtigten zur Erhaltung der dienstbaren Sache vor, allerdings ist diese Verpflichtung insofern begrenzt, als die dafür erforderlichen Kosten aus dem reinen Ertrag aus der dienstbaren Sache bestritten werden kann (*Zach/Spath in Schwimann/Kodek* (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁵ (2019), § 513 ABGB, Rz. 1ff).

Die §§ 514 bis 516 ABGB regeln sodann die Vornahme notwendiger und nicht notwendiger Bauführungen, die über die gewöhnliche Erhaltung, welche der Fruchtgussberechtigte gem. § 513 ABGB aus dem reinen Ertrag zu tragen hat, hinausgehen. Wiewohl diese Bestimmungen keine Verpflichtung der Vertragsparteien auf Vornahme der notwendigen Bauführung vorsehen, kommt dem Eigentümer der dienstbaren Sache eine vorrangige Berechtigung auf Vornahme ebenjener zu und hat er im Falle einer Bauführung einen Anspruch auf Vergütung der Zinsen des aufgewendeten Kapitals nach Maßgabe des verbesserten Genusses. Für den Fall aber, dass die notwendige Bauführung durch den Fruchtgenussberechtigten vorgenommen wird, stehen diesem Aufwandsersatzansprüche gegenüber dem Eigentümer der dienstbaren

Sache zu (*Zach/Spath* in *Schwimann/Kodek* (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁵ (2019), § 516 ABGB, Rz. 1ff).

§ 517 ABGB sieht abschließend vor, dass im Falle von Verbesserungen der dienstbaren Sache durch den Fruchtgenussberechtigten die Verbesserungen durch diesen entfernt werden können, sofern dies ohne Beschädigung der Substanz möglich ist. Sollten die Verbesserungen allerdings nicht entfernbar sein, so steht dem Fruchtgenussberechtigten ein Ersatzanspruch nach Maßgabe des bei Beendigung des Fruchtgenussrechts noch vorhandenen klaren und überwiegenden Vorteil des Eigentümers zu (*Hofmann* in *Rummel*, ABGB³, § 517, Rz. 1).

Diese dispositiven Regelungen finden sodann auf die Fruchtgenussvereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Partei und der Ehefrau Anwendung, da weder dem Notariatsakt vom 24. April 2001 Vereinbarungen entnommen werden können noch sonst wie Anhaltspunkte vorliegen, aus denen ein Abgehen der Vertragsparteien von diesen dispositiven Bestimmungen des Zivilrechts hervorgehen würde. Der Umstand also, dass die Fruchtgenussvereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Partei und der Ehefrau keine Regelungen hinsichtlich Ersatzansprüche der Ehefrau für von ihr finanzierte Investitionen und Reparaturen beinhaltet, war in Bezug auf die Fremdüblichkeitsprüfung nicht schädlich, da allfällige gegenseitige Ersatzansprüche durch die §§ 513 bis 517 ABGB klar und eindeutig geregelt sind (siehe in diesem Zusammenhang auch VwGH vom 27.06.2013, 2009/15/0219). Diese dispositiven Bestimmungen des Zivilrechts erfahren auch bei Verträgen zwischen fremden Dritten Anwendung, solange die Vertragsparteien nicht von diesen Bestimmungen abgehen, und vermochte daher das Argument, dass auch in Hinblick auf das Kündigungsrecht der beschwerdeführenden Partei als Eigentümer der dienstbaren Sache ein fremder Dritter wegen fehlender abgesicherter Rentabilität keine Investitionen betreffend das Objekt ***Objekt1*** vorgenommen hätte, vor dem Hintergrund der in § 513 ABGB vorgesehenen Beschränkung der Erhaltungsaufwendungen mit der Höhe des reinen Ertrags aus der dienstbaren Sache sowie den in den §§ 514 bis 517 ABGB vorgesehenen Ersatzansprüchen des Fruchtgenussberechtigten nicht zu überzeugen.

Abschließend gilt es zur steuerlichen Anerkennung der Fruchtgenussvereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Partei und der Ehefrau noch auszuführen, dass die Fruchtgenussvereinbarung von den Vertragsparteien auch tatsächlich entsprechend der Vereinbarungen gelebt wurde. Wie bereits im Rahmen der Außenwirksamkeit der Fruchtgenussvereinbarung angesprochen wurde, wurden sämtliche Mieter von der Stellung der Ehefrau als nunmehrige Vermieterin aufgrund der Einräumung des Fruchtgenussrechts unterrichtet bzw. schloss die Ehefrau unter Hinweis auf das Fruchtgenussrecht neue Mietverträge ab.

Darüber hinaus wurde dem erkennenden Gericht eine Bestätigung der Raiffeisenlandesbank Oberösterreich AG betreffend das Konto mit der IBAN ***IBAN***, auf dem die

Mietzahlungen eingegangen sind, vorgelegt. Dieser Bestätigung kann entnommen werden, dass ab dem Zeitpunkt der Kontoeröffnung am 05. Februar 2001 bis zum 31. Dezember 2019 die Ehefrau alleinige Inhaberin dieses Kontos war und es keine weiteren zeichnungsberechtigten Personen gab. Anhand dieser Bestätigung zeigt sich, dass die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei entsprechend der Fruchtgenussvereinbarung die Mieten aus den Wohnungen und der vermieteten Garconniere betreffend das Objekt ***Objekt1*** vereinnahmte und diente diese Bestätigung ferner als Grundlage für die Feststellung, dass die Mieten auf ein Konto überwiesen wurden, worauf nur die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei Zugriff hatte.

Obendrein wurden dem erkennenden Gericht auszugshaft Rechnungen hinsichtlich der von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei in Zusammenhang mit dem Objekt ***Objekt1*** getragenen Aufwendungen vorgelegt und ist in diesen Rechnungen die Ehefrau als Rechnungsempfänger, Kunde oder Auftraggeber angeführt. Diese Rechnungen stehen in Einklang mit dem in Hinblick auf diese Übereinstimmung glaubhaften Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, wonach die Ehefrau ab Einräumung des Fruchtgenussrechts sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnungen und der vermieteten Garconniere des Objekts ***Objekt1*** getragen habe. Anhand dieser Rechnungen sowie dem glaubhaften Vorbringen der beschwerdeführenden Partei konnte sodann die Feststellung getroffen werden, dass die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei ab Einräumung des Fruchtgenussrechts entsprechend der Vereinbarung die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Vermietung trug.

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der Vermietung der Wohnungen und der nicht vom Fruchtgenussrecht der Mutter belasteten Garconniere des Objekts ***Objekt1*** basieren sodann auf den glaubhaften Ausführungen der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei, die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 12. Oktober 2023 als Zeugin befragt wurde. Im Zuge dieser Zeugenbefragung führte die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei zu jeder Wohnung bzw. zur Garconniere glaubhaft und nachvollziehbar aus, welche Mietverhältnisse von der Mutter der beschwerdeführenden Partei vor Übergabe der Grundstücke an die beschwerdeführende Partei begründet wurden und welche Mietverträge von der Zeugin nach Einräumung des Fruchtgenussrechts an den Wohnungen sowie an der nicht vom Fruchtgenussrecht der Mutter belasteten Garconniere abgeschlossen wurden.

Zudem wurden in diesem Zusammenhang Mietverträge betreffend die vermieteten Wohnungen sowie der vermieteten Garconniere des Objekts ***Objekt1*** vorgelegt, die teilweise mit handschriftlichen Vermerken versehen sind, wie „Übernahme v. M.“, „vorher mündlich – vorher Mutter“ oder ähnlichem. Aus diesen Vermerken geht sodann hervor, welche Mietverhältnisse bereits durch die Mutter der beschwerdeführenden Partei vor Übergabe der Grundstücke abgeschlossen wurden und von der beschwerdeführenden Partei bzw. der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei übernommen wurden. Sowohl diese Vermerke als

auch die weiteren Inhalte der vorgelegten Mietverträge decken sich mit den Aussagen der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei betreffend die Vermietung der Wohnungen sowie der freien Garconniere des Objekts ***Objekt1*** durch die Mutter der beschwerdeführenden Partei vor Übergabe der Grundstücke bzw. durch die Ehefrau nach Einräumung des Fruchtgenussrechts und tritt hierdurch zum einen die Richtigkeit der Aussagen der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als Zeugin sowie die damit einhergehende Glaubwürdigkeit der Zeugin zu Tage. Diese vorgelegten Mietverträge sind sodann als weitere Grundlage zu nennen, worauf sich die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Vermietung der Wohnungen sowie der Garconniere des Objekts ***Objekt1*** stützen.

Aber auch die Sachverhaltsfeststellungen, dass im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts die Mieter durch die Mutter der beschwerdeführenden Partei sowie durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei von der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei informiert wurden sowie diesen die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als nunmehrige Vermieterin vorgestellt wurde, haben ihre Grundlage in der glaubhaften Aussage der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei.

Gleich verhält es sich mit den Sachverhaltsfeststellungen, dass die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei nach Einräumung des Fruchtgenussrechts mit den Mietern neue, schriftliche und diesmal befristete Mietverträge abschließen wollte und die Mieter entweder keine neuen Mietverträge abschließen wollten bzw. nur die bereits bestehenden Mietverträge unverändert verschriftlicht haben wollten. Diese Feststellungen wurden ebenso anhand der glaubhaften Aussagen der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 12. Oktober 2023 getroffen.

Insbesondere aber basiert die Feststellung, dass es betreffend den Mieter ***Mieter*** trotz der im Mietvertrag von 2008 vorzufindenden Befristung des Mietverhältnisses auf 10 Jahre bei einem unbefristeten Mietverhältnis blieb, auf der glaubhaften Aussage der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung vom 12. Oktober 2023, wonach zwar auf Wunsch des Mieters der vorherig mündlich mit der Mutter der beschwerdeführenden Partei abgeschlossene Mietvertrag im Jahr 2008 verschriftlicht worden sei und hierbei von Seiten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei die Befristung von 10 Jahren in den schriftlichen Vertrag mitaufgenommen worden sei, allerdings der Mieter trotz Ablauf der Frist weiterhin in der Wohnung lebe und es sich daher um ein unbefristetes Mietverhältnis handle.

Die Sachverhaltsfeststellung in Bezug auf die Nutzung des Objekts ***Objekt2** vor dem 01. Juni 2008 sowie in Bezug auf dessen Vermietung ab diesem Tag wurde anhand der glaubhaften Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2023 getroffen. Diese Ausführungen der beschwerdeführenden Partei stehen auch mit den Ausführungen des Finanzamts zur Nutzung dieses Objekts im Bericht über das Ergebnis

der Außenprüfung mit der Nummer ***1***/10 in Einklang und hatte das Gericht daher keine Veranlassung an der Richtigkeit dieser Ausführungen der beschwerdeführenden Partei zu zweifeln.

In Bezug auf die von Seiten der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten Nutzungsdauern der vermieteten Objekte ***Objekt1*** und ***Objekt2** gilt es vorweg auszuführen, dass der Gesetzgeber mit der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit e bzw. lit d EStG 1988 vorgesehenen Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 % eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO aufgestellt hat, wonach die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt (VwGH vom 20.12.2006, 2002/13/0112; vom 29.03.2007, 2004/15/0006; vom 16.12.2015, 2012/15/0230; vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Diese gesetzlich vermutete Nutzungsdauer kann allerdings vom Steuerpflichtigen widerlegt werden, jedoch trägt er die Beweislast für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer (VwGH vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; vom 16.12.2015, 2012/15/0230).

Der Beweis für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen (VwGH vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; vom 16.12.2015, 2012/15/0230). Die Nutzungsdauer ist sodann vom Gutachter aus der Bausubstanz abzuleiten, die sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiv haltbaren Bauteilen ergibt, und rechtfertigen kürzere Nutzungsdauern einzelner anderer Gebäudeteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, nicht, für ein Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (VwGH vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Gutachten, die keine konkret nachvollziehbaren Schlussfolgerungen aus dem festgestellten Bauzustand auf die (Rest-)Nutzungsdauer des Gebäudes beinhalten, sind ebenso wie Gutachten, die die (Rest-)Nutzungsdauer durch Abzug des Alters des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ermitteln, nicht geeignet, eine kürzere (Rest-)Nutzungsdauer eines Gebäudes nachzuweisen (VwGH vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; vom 23.05.2007, 2004/13/0091). Fernerhin sind Gutachten, die die (Rest-)Nutzungsdauer zu einem anderen Zeitpunkt als den sich jeweils aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkten ermitteln, nach der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofs als bereits im Ansatz her methodisch verfehlt anzusehen (VwGH vom 22.06.2001, 2000/13/0175; vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119).

Vor dem Hintergrund dieser ausführlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu den Anforderungen an einen Beweis betreffend das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer eines Gebäudes ist hinsichtlich der vorgelegten Gutachten auszuführen, dass das Gutachten des ***Sachverständiger1*** über den Verkehrswert der Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Objekt ***Objekt1*** weder Ausführungen zum Bauzustand des Objekts noch

Ausführungen zur Bausubstanz des Mauerwerks bzw. der konstruktiv tragenden Bauteile im Zeitpunkt der Begutachtung enthält. Folglich können diesem Gutachten auch keine vom Verwaltungsgerichtshof geforderten nachvollziehbaren Schlussfolgerungen aus dem festgestellten Bauzustand auf die (Rest-)Nutzungsdauer entnommen werden und findet sich auf Seite 13 des Gutachtens lediglich der Satz: „Nachdem das Objekt laufend renoviert und saniert wird, ist ohne weiteres eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 30 Jahren gegeben“.

Ähnlich verhält es sich mit dem Gutachten des ***Sachverständiger1*** über den Verkehrswert des Objekts ***Objekt2***. Auch diesem Gutachten können keine konkreten Ausführungen des Gutachters zum Bauzustand des Objekts oder zum Zustand der Bausubstanz des Mauerwerks bzw. der konstruktiv tragenden Bauteile im Zeitpunkt der Begutachtung entnommen werden. Auf Seite 3 des Gutachtens findet sich nur der allerdings allgemein gehaltene Satz: „Der Bau- und Erhaltungszustand kann als gut bezeichnet werden.“. Etwaige Schlussfolgerungen des Gutachters aus dieser allgemein gehaltenen Beschreibung des Bau- und Erhaltungszustands des Objekts fehlen dem Gutachten und wurde die auf Seite sechs des Gutachtens angeführte Restnutzungsdauer von 39 Jahren nach den Ausführungen auf Seite fünf dergestalt ermittelt, dass ausgehend von einer technischen Lebensdauer von 80 Jahren das Bestandsalter des Objekts in Höhe von 41 Jahren in Abzug gebracht wurde. Eine solche Vorgehensweise zur Ermittlung der (Rest-)Nutzungsdauer ist jedoch entsprechend der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ungeachtet der fehlenden Schlussfolgerungen aus dem Bau- und Erhaltungszustand auf die (Rest-)Nutzungsdauer jedenfalls ungeeignet, eine kürzere (Rest-)Nutzungsdauer als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren nachzuweisen.

In Bezug auf das Gutachten der ***GmbH*** vom 14. Dezember 2011 zur gewöhnlichen Lebensdauer des Objekts ***Objekt1*** sowie die dazugehörige gutachterliche Stellungnahme vom 07. September 2012 über die Restnutzungsdauer der Liegenschaft ***Objekt1*** muss gleich zu Beginn hervorgehoben werden, dass die (Rest-)Nutzungsdauer in diesem Gutachten zum Stichtag Dezember 2011 ermittelt worden ist. Da die beschwerdeführende Partei das Objekt ***Objekt1*** aber bereits zum Stichtag 31. Dezember 2000 von der Mutter unentgeltlich übertragen bekommen hat und das Objekt schon ab dieser Übergabe der beschwerdeführenden Partei zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, war die Nutzungsdauer des Objekts zu dem sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I 144/2001 ergebenden Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs zu ermitteln. Daraus folgt, dass das Gutachten der ***GmbH*** vom 14. Dezember 2011 allein bereits aufgrund dieser Ermittlung der (Rest-)Nutzungsdauer zu einem anderen als den sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I 144/2001 ergebenden Zeitpunkt als methodisch verfehlt anzusehen ist und sind dieses Gutachten sowie die dazugehörige gutachterliche Stellungnahme vom 07. September 2012 demnach ungeeignet, eine kürzere (Rest-)Nutzungsdauer nachzuweisen.

Aber selbst wenn man den Umstand der Ermittlung der (Rest-)Nutzungsdauer des Objekts ***Objekt1*** zu einem anderen Zeitpunkt als den sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I 144/2001 ergebenden Zeitpunkt außer Acht lassen würde, würde dies nichts an der fehlenden Eignung des Gutachtens, eine kürzere (Rest-)Nutzungsdauer des Objekts ***Objekt1*** nachzuweisen, ändern. Dies ergibt sich daraus, dass der für die ***GmbH*** zur Erstellung des Gutachtens tätig gewordene ***Sachverständiger2*** im Rahmen der Befragung als Zeuge in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 21. Dezember 2023 ausgesagt hat, dass bei der Ermittlung der Nutzungsdauer des Objekts ***Objekt1*** unter anderem auch die Qualität bzw. der Zustand der Böden, Fenster, Elektro- und Sanitärinstallationen berücksichtigt worden seien.

Mit dieser Aussage übereinstimmend findet sich zudem in der gutachterlichen Stellungnahme vom 07. September 2012 die Ausführung, dass Ausbauteile meist eine kürzere Nutzungsdauer hätten, diese im Laufe der Nutzungsdauer eines Gebäudes ein- oder mehrmals erneuert werden würden und neben der Qualität auch die durchgeführten Instandhaltungsarbeiten entscheidend für die Nutzungsdauer seien. In Bezug auf die in diesen Ausführungen erwähnten Ausbauteile gab der für die ***GmbH*** zur Erstellung des Gutachtens tätig gewordene ***Sachverständiger2*** im Rahmen seiner Befragung als Zeuge bekannt, dass mit dem Begriff „Ausbauteile“ nichttragende Gebäudeteile gemeint seien und diese Teile die Nutzungsdauer des Objekts entsprechend verkürzen würden. Zusätzlich verwies der Zeuge bei dieser Aussage betreffend den von ihm im Zuge der gutachterlichen Stellungnahme verwendeten Begriff „Ausbauteile“ auf einen von ihm erstellten Auszug der Seiten 70 bis 77 des Buches Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, dem Angaben zur technischen Lebensdauer von unter anderem Dachrinnen, Außen-, Decken-, und Innenputze, Malerarbeiten, Fenster, Böden, Armaturen und Leitungen entnommen werden können, und führte er dazu aus, dass es sich bei ebendiesen Teilen um die von ihm in der gutachterlichen Stellungnahme vom 07. September 2012 erwähnten Ausbauteile handle.

Angesichts dieser nachvollziehbaren Ausführungen des Zeugen ***Sachverständiger2*** zeigt sich, dass bei der Ermittlung Nutzungsdauer des Objekts ***Objekt1*** im Rahmen des Gutachtens vom 14. Dezember 2011 von Seiten des Gutachters ebenso kürzere Nutzungsdauern von nichttragenden Gebäudebestandteile, wie beispielsweise Elektro- und Sanitärinstallationen und Fenster, berücksichtigt wurden. Mit dieser Vorgehensweise stellte sich der Gutachter allerdings gegen die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach kürzere Nutzungsdauern einzelner nichttragender Bauteilen, wie etwa Innenputz, Außenputz und Installationen, eine Ableitung einer kürzeren technischen Gesamtnutzungsdauer als jener, die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergibt, nicht rechtfertigen und war das Gutachten daher auch aus diesem Grund als Beweis ungeeignet, eine kürzere (Rest-)Nutzungsdauer des Objekts ***Objekt1*** nachzuweisen.

Fernerhin ist das Gutachten vom 14. Dezember 2011 insoweit nicht nachvollziehbar, als im Gutachtenteil die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Objekts ***Objekt1*** mit höchstens 20 Jahren angenommen wurde und hierbei auf „Ausführungen bei Pkt. III / 2. / Restnutzungsdauer“ verwiesen wurde. Hinsichtlich dieses Verweises ist anzumerken, dass weder das Gutachten vom 14. Dezember 2011 einen Punkt „Pkt. III / 2 / Restnutzungsdauer“ enthält, noch konnte der für die ***GmbH*** tätig gewordene Gutachter ***Sachverständiger2*** im Rahmen seiner Zeugenbefragung diesen Verweis erklären, noch ergab dieser Verweis für den Zeugen selbst einen Sinn. Auf welche Ausführungen der Gutachter mit diesem Verweis verweisen wollte, blieb somit unbekannt und war es dementsprechend dem Gericht unmöglich, sich Kenntnis vom Inhalt der Ausführungen, auf die mit diesem Verweis verwiesen werden hätte sollen, zu verschaffen, geschweige denn den Inhalt dieser Ausführungen im Rahmen der Würdigung des Gutachtens zu berücksichtigen.

Aber auch die Annahme einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von höchstens 20 Jahren durch den Gutachter konnte insoweit nicht nachvollzogen werden, als der für die ***GmbH*** tätig gewordene Gutachter ***Sachverständiger2*** im Zuge seiner Befragung als Zeuge ausgesagt hat, dass diese Annahme von 20 Jahren auf Vergleiche, anhand derer der Zeitpunkt des Überschreitens der Ausgaben über die Einnahmen bzw. der Zeitpunkt der mangelnden Rentabilität ermittelt worden sei, basiere. Weder sind dem Gutachten vom 14. Dezember 2011, noch der gutachterlichen Stellungnahme vom 07. September 2012 irgendwelche Ausführungen zu solch angestellten Vergleichen zu entnehmen. Es blieb daher unklar, anhand welcher Parameter, allfälliger Vergleiche und Gedankengänge der Zeuge als Gutachter zu der Annahme von 20 Jahren gekommen ist und erwies sich das Gutachten vom 14. Dezember 2011 auch aus diesem Grund als insoweit nicht nachvollziehbar.

Die obigen Ausführungen zum Gutachten vom 14. Dezember 2011 betreffend das Objekt ***Objekt1*** sind teilweise ebenso auf das Gutachten der ***GmbH*** vom 14. Dezember 2011 über die gewöhnliche Lebensdauer des Objekts ***Objekt2** sowie die diesbezügliche gutachterliche Stellungnahme vom 07. September 2012 übertragbar. So hat der für die ***GmbH*** tätig gewordene Gutachter ***Sachverständiger2*** im Rahmen der Befragung als Zeuge auch in Bezug auf das Objekt ***Objekt2** ausgesagt, dass er bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer dieses Objekts unter anderem den Zustand und die Qualität der Fenster, Elektro- und Sanitärinstallationen berücksichtigt habe. Folglich setzte sich der Zeuge auch bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer des Objekts ***Objekt2** in Widerspruch zu der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach kürzere Nutzungsdauern einzelner nichttragender Bauteile, wie etwa Innenputz, Außenputz und Installationen, eine Ableitung einer kürzeren technischen Gesamtnutzungsdauer als jener, die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergibt, nicht rechtfertigen und war infolgedessen das Gutachten bereits aus diesem Grund ungeeignet, eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer in Höhe von 66 2/3 Jahren nachzuweisen.

Fernerhin findet sich im Gutachtenteil dieses Gutachtens in Zusammenhang mit der angenommenen wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von höchstens 30 Jahren ebenso ein Verweis auf „Ausführungen bei Pkt. III / 2. / Restnutzungsdauer“, den der Zeuge im Rahmen seiner Befragung nicht erklären konnte, und können ebenfalls zu den angenommenen 30 Jahren an wirtschaftlicher Restnutzungsdauer dem Gutachten keine Ausführungen zu den laut Zeugen angestellten Vergleichen, auf denen diese Annahme laut Zeuge basiere, entnommen werden. Dementsprechend war es für das Gericht abermals nicht nachvollziehbar, anhand welcher Überlegungen, Vergleichen und Faktoren der Gutachter die 30 Jahre an wirtschaftlicher Restnutzungsdauer ermittelt hat.

Zusammengefasst kann somit betreffend die vorgelegten Gutachten festgehalten werden, dass keines der von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Gutachten samt den gutachterlichen Stellungnahmen den in der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dargelegten Anforderungen an einen Beweis über das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer gerecht werden konnte bzw. die Gutachten als bereits methodisch verfehlt anzusehen waren und waren die vorgelegten Gutachten daher ungeeignet, die gesetzliche Vermutung des Vorliegens einer Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren hinsichtlich der Objekte ***Objekt1*** und ***Objekt2** zu widerlegen.

Die Sachverhaltsfeststellung betreffend die im Jahr 2010 durchgeführte Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Partei, die daraufhin vorgenommene Erlassung von Wiederaufnahmebescheiden hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 mit Datum vom 23. Dezember 2010 sowie die Erlassung von Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 bis 2009 mit Datum vom 23. Dezember 2010 wurde anhand des vorgelegten Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung mit der Nummer ***1***/10, der vorgelegten Beschwerde vom 19. Jänner 2011 gegen diese Bescheide vom 23. Dezember 2010, dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 und dem Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 getroffen.

Aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 geht vor allem hervor, dass die Beschwerde vom 19. Jänner 2011 gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 vom Bundesfinanzgericht als unbegründet abgewiesen wurden.

Dem Spruch des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 kann hingegen sodann unmissverständlich entnommen werden, dass die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben wurden und konnte infolgedessen dem Vorbringen des Vertreters der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 21. Oktober 2023, wonach das Bundesfinanzgericht mit diesem Beschluss

nicht die bekämpften Einkommensteuerbescheide, sondern die diesbezüglichen Beschwerdevereinsentscheidungen aufgehoben hätte, nicht gefolgt werden.

Bezüglich der Sachverhaltsfeststellungen betreffend die von der Abgabenbehörde zur Umsetzung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 am 12. Mai 2015 vorgenommene rein interne Aufhebung gem. § 299 BAO der Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 sowie des Einkommensteuerbescheids vom 23. Dezember 2010 für das Jahr 2009 ist auszuführen, dass diese Feststellungen auf den Ausführungen der Vertreterin des Finanzamt Österreich im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2023 sowie den Ausführungen in der Stellungnahme der Abgabenbehörde im Vorlagebericht vom 30. November 2020 basieren. In diesen Ausführungen konnte dem Bundesfinanzgericht nachvollziehbar dargelegt werden, dass es sich bei den in den Daten des Steuerakts der beschwerdeführenden Partei aufscheinenden Bescheidaufhebungen gem. § 299 BAO um rein interne Maßnahmen zur Umsetzung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 gehandelt hat und hierbei entgegen den Behauptungen der beschwerdeführenden Partei keine Bescheide erlassen wurden. Hierbei kam dem Umstand, dass es die beschwerdeführende Partei trotz entsprechender Aufforderung durch das Gericht im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2023 nicht vermochte, die behaupteten erlassenen Bescheide gem. § 299 BAO mit Datum vom 12. Mai 2015 bzw. Kopien von diesen Bescheiden dem Gericht vorzulegen und sich im Steuerakt der beschwerdeführenden Partei nach glaubhafter Auskunft der Vertreterin der Abgabenbehörde in der mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2023 keine Zweitschrift von den behaupteten erlassenen Bescheiden gem. § 299 BAO mit Datum vom 12. Mai 2015 befinden, zentrale Bedeutung für die Feststellung, dass es sich bei den von der Abgabenbehörde am 12. Mai 2015 vorgenommenen Bescheidaufhebungen gem. § 299 BAO um rein interne Maßnahmen zur Umsetzung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 gehandelt hat und hierbei keine Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO gegenüber der beschwerdeführenden Partei erlassen wurden, zu.

An diesem Beweisergebnis vermochten auch die von der beschwerdeführende Partei am 20. Oktober 2023 im Nachgang an die mündliche Verhandlung am 12. Oktober 2023 vorgelegten Auszüge betreffend die Daten des Steuerakts der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2009 und betreffend die Daten des Steuerkontos der beschwerdeführenden Partei, der vorgelegte Bescheid vom 12. Mai 2015 über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 sowie der vorgelegte Bescheid vom 13. Mai 2015 über den Ablauf einer Aussetzung hinsichtlich Anspruchszinsen für die Jahre 2004 bis 2008 keine Änderung herbeizuführen, kann doch diesen vorgelegten Dokumenten nicht entnommen werden, dass entgegen den Ausführungen der Vertreterin der Abgabenbehörde tatsächlich Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO mit Datum vom 12. Mai

2015 von Seiten der Abgabenbehörde gegenüber der beschwerdeführenden Partei erlassen wurden.

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Erstellung von Bescheiden mit Datum vom 11. Februar 2016 über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2008 sowie über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 und deren Übermittlung in die FinanzOnline-Databox der beschwerdeführenden Partei, fußen auf den vorgelegten Einkommensteuerbescheiden vom 11. Februar 2016, denen im Adressfeld die Anschrift des Finanzamt Linz entnommen werden kann, sowie auf der vorgelegten Beschwerde vom 10. März 2016 gegen die Bescheide vom 11. Februar 2016 über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2008 samt der diesbezüglichen Beschwerdeentscheidung vom 06. August 2019.

Die Feststellungen, dass die Einkommensteuerbescheide vom 11. Februar 2016 für die Jahre 2004 bis 2008 nachträglich vom Finanzamt Linz dergestalt bearbeitet wurden, dass die im Adressfeld ausgewiesene Anschrift des Finanzamt Linz mit der Anschrift der beschwerdeführenden Partei ausgewechselt wurde, die so bearbeiteten Bescheide mit einer Unterschrift des Sachbearbeiters, einem Datumsstempel sowie einem Siegel versehen wurden, diese bearbeiteten Bescheide an die beschwerdeführende Partei postalisch zugesandt wurden und die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei diese am 16. Februar 2016 entgegengenommen hat, wurden aufgrund der vorgelegten bearbeiteten Einkommensteuerbescheide sowie des diesbezüglichen Rückscheins, der den 16. Februar 2016 als Übernahmedatum und die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als übernehmende Person ausweist, getroffen.

Die Feststellungen zum Beschwerdeverfahren betreffend die Bescheide vom 11. Februar 2016 über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2008 sind Ausfluss der vorgelegten Beschwerde vom 10. März 2016 gegen die Wiederaufnahmebescheide 2004 bis 2009 vom 11. Februar 2016 sowie der vorgelegten diese Beschwerde erledigenden Beschwerdeentscheidung vom 06. August 2019.

Die Sachverhaltsfeststellungen bezüglich die Einreichung einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 durch die beschwerdeführende Partei, den Inhalt dieser Erklärung sowie die Festsetzung der Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 03. Juli 2002 ergeben sich aus den Daten des Steuerakts der beschwerdeführenden Partei betreffend das Jahr 2001 sowie aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 03. Juli 2002.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem. § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

- a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung
- b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

Laut § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung nicht entgegen, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat.

Nach § 209a Abs. 5 BAO steht die Verjährung, soweit sie der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 oder § 300 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b ergeht.

§ 2 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2004 geltenden Fassung des BGBl. I 57/2004, in der für den Streitzeitraum 2005 geltenden Fassung des BGBl. I 161/2005, in der für den Streitzeitraum 2006 bis 2008 geltenden Fassung des BGBl. I 100/2006 sowie in der für den Streitzeitraum 2009 geltenden Fassung des BGBl. I 52/2009 lautet:

„Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2004 geltenden Fassung des BGBl. I 57/2004, in der für den Streitzeitraum 2005 geltenden Fassung des BGBl. I 161/2005 sowie in der für den Streitzeitraum 2006 bis 2008 geltenden Fassung des BGBl. I 100/2006 lautet:

„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 der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.“

In der für den Streitzeitraum 2009 geltenden Fassung des BGBl. I 52/2009 lautet § 2 Abs. 2 EStG 1988 wie folgt:

„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 der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.“

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum 2004 geltenden Fassung des BGBl. I 180/2004 sowie in der für den Streitzeitraum 2005 geltenden Fassung des BGBl. 115/2005 lautet:

„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 für den Streitzeitraum 2006 geltenden Fassung des BGBl. I 100/2006 sowie in der für den Streitzeitraum 2007 geltenden Fassung des BGBl. 99/2007 lautet:

„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, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten 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.“

Mit BGBl. I 85/2008 wurde § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 wie folgt geändert:

„Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.“

Nach § 124b Z 146 lit. c EStG 1988 ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b in der Fassung des BGBl. I 85/2008 erstmals auf Übertragungen nach dem 31. Juli 2008 anzuwenden.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich für den vorliegend zu beurteilenden Beschwerdefall das Folgende.

Zur Verjährungseinrede und Aufhebung gem. § 299 BAO

Zur vorgebrachten Verjährungseinrede ist auszuführen, dass laut dem festgestellten Sachverhalt das Bundesfinanzgericht mit rechtskräftigem Erkenntnis vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 die Beschwerden der beschwerdeführenden Partei gegen die im Anschluss an die Außenprüfung erlassenen Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren der beschwerdeführenden Partei für die Jahre 2004 bis 2008 als unbegründet abgewiesen hat sowie mit rechtskräftigen Beschluss vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 die Beschwerden der beschwerdeführenden Partei gegen die Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2009 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben hat. Daraus folgt, dass im

Zeitpunkt der Erlassung der beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheide mit Datum vom 11. Februar 2016 hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren der beschwerdeführenden Partei für die Jahre 2004 bis 2009 keine diese Verfahren abschließenden Erledigungen vorlagen, da aufgrund der vom Bundesfinanzgericht bestätigten Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 betreffend die Jahre 2004 bis 2008 die bis zur Erlassung ebendieser Wiederaufnahmebescheide im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind und die in Zusammenhang mit den Wiederaufnahmebescheiden ergangenen Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2008 sowie der erstmals erlassene Einkommensteuerbescheid vom 23. Dezember 2010 für das Jahr 2009 durch den Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben wurden. Der Erlassung der beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheide vom 11. Februar 2016 für die Jahre 2004 bis 2009 standen somit keine im Erlassungszeitpunkt bereits im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide entgegen.

Aber auch eine allfällig bereits eingetretene Verjährung stand entgegen der Argumentation der beschwerdeführenden Partei der Erlassung der beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheide vom 11. Februar 2016 für die Jahre 2004 bis 2009 durch das Finanzamt Linz nicht entgegen. Dies ergibt sich daraus, dass nach § 209a Abs. 5 BAO die Verjährung, soweit sie der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, auch nicht der Abgabefestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegensteht, der den gemäß § 278 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses ergeht. So handelt es sich bei den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheiden vom 11. Februar 2016 um jene Bescheide, die die Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2009, die vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 gem. § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben wurden, ersetzen und erfolgte die Erlassung dieser Bescheide angesichts deren Übermittlung in die Finanzonline-Databox der beschwerdeführenden Partei am 11. Februar 2016 innerhalb der in § 209a Abs. 5 BAO vorgesehenen Jahresfrist ab Bekanntgabe des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012. Zudem wäre eine allfällig bereits eingetretene Verjährung einer Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 im Rahmen eines Erkenntnisses des Bundesfinanzgericht anstatt der vorgenommenen Aufhebung unter Zurückverweisung nach § 209a Abs. 1 BAO nicht entgegengestanden.

Ebenso vermochten die in diesem Zusammenhang getätigten Ausführungen der beschwerdeführenden Partei, wonach das Finanzamt Linz keine Erstbescheide erlassen hätte dürfen, sondern Berufungsvorentscheidungen erlassen werden hätten müssen bzw. die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 durch die am 12. Mai 2015 von

Seiten des Finanzamt Linz vorgenommenen Aufhebung der Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2009 gem. § 299 BAO samt Festsetzung entsprechend der Erstbescheide als endgültig beurteilt angesehen werden hätte müssen, nicht zu überzeugen. Wie diesbezüglich den Sachverhaltsfeststellungen entnommen werden kann, hob das Bundesfinanzgericht mit dem Beschluss vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 die Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2009 gem. § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde und keine Beschwerdeverentscheidungen auf und handelt es sich bei der am 12. Mai 2015 von Seiten des Finanzamt Linz vorgenommenen Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2008 sowie des Einkommensteuerbescheids vom 23. Dezember 2010 für das Jahr 2009 um eine rein interne Maßnahme ohne Erlassung etwaiger Bescheide gem. § 299 BAO zur Umsetzung ebendieses Beschlusses. Dementsprechend hatte das Finanzamt Linz zum einen entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei angesichts des Umstands, dass aufgrund der Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 betreffend die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2008 durch das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 19. Februar 2015 zu RV/5100249/2012 sowie der Aufhebung des Einkommensteuerbescheids vom 23. Dezember 2010 für das Jahr 2009 mit Beschluss vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 keine die Einkommensteuerverfahren 2004 bis 2009 erledigende Festsetzungsbescheide mehr vorlagen, neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 und keine Beschwerdeverentscheidungen zu erlassen.

Zum anderen kommt der am 12. Mai 2015 von Seiten des Finanzamt Linz zur Umsetzung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 vorgenommene Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2008 sowie des Einkommensteuerbescheids vom 23. Dezember 2010 für das Jahr 2009 nicht die von der beschwerdeführenden Partei behaupteten Wirkung einer Festsetzung im Sinne der ursprünglichen Erstveranlagung zu, da es hierfür tatsächlich existierende Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO bedurft hätte, die darüber hinaus der beschwerdeführenden Partei auch noch entsprechend § 97 BAO bekanntgegeben werden hätten müssen, um Wirkung zu erlangen.

Aber selbst für den Fall, dass das Finanzamt Linz Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO mit Datum vom 12. Mai 2015 betreffend die Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 für die Jahre 2004 bis 2009 erlassen hätte, würden sich daraus nicht die von der beschwerdeführenden Partei in ihrem Vorlageantrag vorgebrachten Folgen ergeben, da diese Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 2010 bereits durch das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 19. Februar 2015 zu RV/5100250/2012 gem. § 278 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben wurden und folglich nicht mehr im Rechtsbestand waren. Etwaige Aufhebungsbescheide gem. § 299 BAO des Finanzamt Linz mit Datum vom 12. Mai 2015 hätten daher ins Leere gehen müssen und ist auch hieran ersichtlich,

dass die Argumentation der beschwerdeführenden Partei diesen Punkt betreffend nicht zu überzeugen vermochte.

Zum Objekt *Objekt1*****

In Bezug auf die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen sowie der nicht vom Fruchtgenussrecht der Mutter belasteten Garconniere des Objektes ***Objekt1*** ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Übertragung von Einkunftsquellen mittels Fruchtgenussvereinbarung hinzuweisen. Dieser Rechtsprechung zufolge stellen Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht im Sinne des ABGB dann originäre Einkünfte der fruchtgenussberechtigten Person dar, wenn diese auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem sie am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet. Zudem muss die fruchtgenussberechtigte Person die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenussrechts, wie insbesondere Erhaltungsaufwand und Abgaben, tragen (VwGH vom 08.09.2022, Ra 2021/15/0054; vom 27.06.2013, 2009/15/0219). Die bloße Aufrechterhaltung eines bestehenden langfristigen Mietvertrags stellt hingegen nach der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofs keine unternehmerische Initiative einer fruchtgenussberechtigten Person dar, die für eine relevante Änderung der bisherigen steuerlichen Verhältnisse und damit eine veränderte Einkünftezurechnung spricht (VwGH vom 15.09.2016, Ra 2014/15/0012). Dabei ist es unerheblich in welcher Form eine solche Aufrechterhaltung des bestehenden Mietvertrags erfolgt (Vertragseintritt in den bestehenden Mietvertrag oder formaler Neuabschluss zu den gleichen Konditionen), denn für die steuerliche Beurteilung der tatsächlichen Übertragung einer Einkunftsquelle ist nicht die äußere rechtliche Form, sondern allein die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich (VwGH vom 20.10.2021, Ra 2021/15/0008). Mietet oder erwirbt die fruchtgenussberechtigte Person aber einen zusätzlichen Raum, so ist dies als Ausübung einer unternehmerischen Initiative zu beurteilen, die unter Umständen zu einer Zurechnung der strittigen Einkünfte an die fruchtgenussberechtigte Person führen kann (VwGH vom 20.03.2014, 2011/15/0174).

Bevor anhand dieser vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellter Kriterien die Übertragung der Vermietungseinkünfte auf die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei mittels Fruchtgenussvereinbarung beurteilt werden kann, muss in Bezug auf das Objekt ***Objekt1*** noch geklärt werden, ob das ganze Gebäude als Einkunftsquelle anzusehen ist oder ob die einzelnen Wohnungen sowie die Garconniere, hinsichtlich derer zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei ein Fruchtgenussrecht im Sinne des ABGB eingeräumt wurde, jeweils für sich betrachtet als Einkunftsquelle anzusehen sind. Entgegen der übereinstimmenden Ansicht der Verfahrensparteien, wonach nicht die einzelnen Wohnungen als jeweils eigenständige Einkunftsquellen anzusehen seien, sondern nur das gesamte Objekt ***Objekt1*** als Einkunftsquelle anzusehen sei, ist nach Ansicht des

erkennenden Gerichts jede einzelne vermietete Wohnung sowie die vermietete Garconniere jeweils für sich als Einkunftsquelle anzusehen. Diese Ansicht stützt sich zum einen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Beurteilungseinheit in Zusammenhang mit Liebhaberei, der zufolge bei Bestandsobjekten jede einzelne, wenn auch in einem Gebäude gelegene, Wohnungen auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle zu untersuchen sind, insbesondere wenn diese an verschiedene Personen vermietet sind (VwGH vom 20.12.1994, 89/14/0075; vom 24.04.1997, 94/15/0126; vom 29.01.2003, 97/13/0015). Obschon diese Rechtsprechung zur Beurteilungseinheit im Rahmen einer Liebhabereiprüfung ergangen ist, ist daran ersichtlich, dass grundsätzlich jede einzelne, wenn auch in einem Gebäude gelegene, und an unterschiedliche Personen vermietete Wohnung für sich eine Einkunftsquelle darstellt und ist diese Rechtsprechung ebenso bei der Beurteilung der Übertragung von Einkunftsquellen in Form von vermieteten Wohnungen mittels Fruchtgenussvereinbarung zu berücksichtigen.

Zum anderen liegt im vorliegend zu beurteilenden Fall die Besonderheit vor, dass in Bezug auf eine vermietete Wohnung sowie in Bezug auf die vermietete Garconniere zwar zum Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Gattin aufrechte, unbefristete Mietverträge bestanden hatten, die sodann von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als Fruchtgenussberechtigte übernommen und aufrechterhalten wurden. Im weiteren Verlauf zog aber die Mieterin der Garconniere aus bzw. verstarb die Mieterin der Wohnung Top VII, *****Mieterin*****, woraufhin die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als fruchtgenussberechtigte Person Nachmieter betreffend diese Garconniere und Wohnung suchte sowie neue Mietverträge abschloss. Vor allem dieser Umstand spricht dafür, dass im Rahmen einer Beurteilung der Übertragung von Einkunftsquellen in Form von Bestandsobjekten mittels Fruchtgenussvereinbarung jede einzelne vermietete Wohnung für sich als Einkunftsquelle anzusehen ist und dementsprechend die Übertragung der Einkunftsquelle mittels Fruchtgenussvereinbarung in Bezug auf jede einzelne Wohnung für sich zu prüfen ist, da ja die fruchtgenussberechtigte Person in Bezug auf Wohnungen, hinsichtlich derer im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts bereits bestehende Mietverträge vorliegen, in ihrer unternehmerischen Initiative eingeschränkt sein kann, während sie hingegen betreffend Wohnungen, hinsichtlich derer im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts keine solche bereits bestehenden Mietverhältnisse vorliegen, in ihrer unternehmerischen Initiative frei ist.

Obendrein zeigt der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt auf, dass die Einschränkung der unternehmerischen Initiative einer fruchtgenussberechtigten Person aufgrund Vorliegens von bereits im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts bestehender Mietverhältnisse im Laufe der Zeit durch Beendigung ebenjener Mietverhältnisse infolge Aufkündigung, Ablauf der Vertragsfrist oder Ableben des Mieters bei fehlenden eintrittsberechtigten Personen bzw. Erben wegfallen kann und der Zeitpunkt dieses Wegfallens von Wohnung zu Wohnung unterschiedlich ausfallen kann. Anhand dieser Möglichkeit eines in Bezug zur Einräumung des

Fruchtgenussrechts zeitlichen sowie objektbezogenen Abweichens des Vorliegens einer Gestaltungsmöglichkeit der Nutzung von vermieteten Objekten ist sodann zum einen nicht nur die Notwendigkeit einer Beurteilung des Übergangs der Vermietungseinkünfte auf die fruchtgenussberechtigte Person getrennt nach jedem einzelnen Bestandsobjekt, sondern auch die Vornahme dieser Beurteilung aufgrund des sich aus § 2 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Prinzips der Periodenbesteuerung in Bezug auf jeden Besteuerungszeitraum ersichtlich.

Entsprechend dieser Überlegungen ist in Bezug auf das Objekt ***Objekt1*** daher festzuhalten, dass jede einzelne Wohnung sowie die nicht vom Fruchtgenussrecht der Mutter der beschwerdeführenden Partei umfasste Garconniere aufgrund deren Vermietung an unterschiedliche Personen als jeweils eigenständige Einkunftsquellen anzusehen waren und war daher betreffend jede einzelne Wohnung sowie betreffend die von der Fruchtgenussvereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Partei und der Ehefrau umfassten Garconniere eine Übertragung der Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnungen und dieser Garconniere auf die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei infolge der Fruchtgenussvereinbarung zu prüfen.

Im Rahmen der Prüfung der Übertragung der Einkunftsquellen in Form von den Wohnungen und der vermieteten Garconniere muss zu Beginn hervorgehoben werden, dass im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei mittels Notariatsakt vom 24. April 2001 hinsichtlich sämtlicher Wohnungen und der nicht vom Fruchtgenussrecht der Mutter der beschwerdeführenden Partei umfassten Garconniere bereits unbefristete Mietverträge vorlagen, die von der Mutter der beschwerdeführenden Partei vor der Übergabe des Objekts ***Objekt1*** an die beschwerdeführende Partei zum 31. Dezember 2000 entweder mündlich oder schriftlich abgeschlossen wurden und dementsprechend von der Ehefrau als Fruchtgenussberechtigte übernommen sowie aufrechterhalten wurden. Das Vorliegen von unbefristeten Mietverträgen im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei sowie deren Übernahme und Aufrechterhaltung durch ebenjene bedingt nach der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei aber, dass es mit der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Gattin zu keiner Übertragung der Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen sowie der vermieteten Garconniere des Objekts ***Objekt1*** im Zeitpunkt des Abschlusses der Fruchtgenussvereinbarung gekommen ist. Weder stellt die Aufrechterhaltung der übernommenen unbefristeten Mietverträge durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei, noch die teilweise Verschriftlichung ebenjener ohne wesentliche Änderung des Vertragsinhalts eine unternehmerische Initiative der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als Fruchtgenussberechtigte dar. Aber auch der Versuch der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei, nach Einräumung des Fruchtgenussrechts neue Mietverträge samt Befristung mit den bereits bestehenden Mietern abzuschließen, kann nicht als unternehmerische Initiative gewertet werden, da die Ehefrau der beschwerdeführenden

Partei infolge des Scheiterns dieser Versuche im Endeffekt die bereits im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts bestehenden Mietverträge aufrechterhalten hat müssen und konnte sie infolgedessen im weiteren Verlauf nicht auf die Erzielung von Vermietungseinkünfte betreffend die Wohnungen und die Garconniere des Objekt ***Objekt1*** durch Gestaltung der Nutzung ebenjener nach ihren eigenen Intentionen Einfluss nehmen. Ebenso wenig vermochte allein die Tragung der Aufwendungen in Zusammenhang mit der Vermietung durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei eine Übertragung der Einkunftsquellen auf ebenjene herbeizuführen, ändert sich hierdurch nichts an dem Unvermögen der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei, die Nutzung der Wohnungen und der Garconniere nach eigenen Intentionen zu gestalten.

In Bezug auf die vermietete Garconniere gilt es insbesondere auszuführen, dass das hinsichtlich dieser Garconniere im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei bereits bestehende unbefristete Mietverhältnis durch Kündigung und anschließenden Auszug der Mieterin gegen Ende des Jahres 2003 beendet wurde. Diese Beendigung des zuvor durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei aufrecht erhaltenen unbefristeten Mietverhältnis hatte sodann zur Folge, dass es der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei erstmals möglich war, die Nutzung dieser Garconniere nach eigenen Intentionen zu gestalten und nahm die Ehefrau diese Möglichkeit durch das Suchen von Nachmietern samt Abschluss von Mietverträgen, wodurch sie am Wirtschaftsleben teilnahm, wahr. Der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei kam demnach diese Garconniere betreffend ab der Beendigung des ursprünglich ab Einräumung des Fruchtgenussrechts aufrecht erhaltenen, zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden unbefristeten Mietverhältnis grundsätzlich eine unternehmerische Initiative zu, die jedoch angesichts des vereinbarten beiderseitigen Rechts auf Kündigung der Fruchtgenussvereinbarung zum Ende eines jeden Kalenderjahres unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist nicht zu einer Übertragung der Einkünfte aus der Vermietung dieser Garconniere auf die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei führte. Bereits in der Literatur wurde bezüglich einer jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit angemerkt, dass eine solche gegen das Vorliegen einer uneingeschränkten Nutzungsmöglichkeit durch die fruchtgenussberechtigte Person spreche (*Zorn, VwGH zur Fruchtgenussreinräumung an minderjährige Kinder, RdW 2022/594*). Diese Ansicht ist überzeugend, verhindert doch die Kündigungsmöglichkeit durch die beschwerdeführende Partei als Fruchtgenussbesteller zum Ende eines jeden Kalenderjahres ungeachtet der sich aus dem Zivilrecht ergebenden Ersatzansprüche eine Planung der Verwendung der fruchtgenussbelasteten Sache zur Erzielung von Einkünften bzw. eine Planung von Investitionen in ebenjene durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei nach ihren eigenen Intentionen, wenn diese mit einer jederzeitigen Kündigung zum Jahresende rechnen musste. Darüber hinaus war es der beschwerdeführenden Partei grundsätzlich unter Beachtung der Kündigungsfrist und des Kündigungstermins jederzeit ohne Anführung eines Grundes möglich, durch Ausübung des

Kündigungsrechts bzw. Androhung der Ausübung in die Nutzung der Wohnungen und der Garconniere des Objekts ***Objekt1*** durch die Ehefrau einzugreifen bzw. sich die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen sowie der Garconniere wieder an sich zu ziehen. Auch dieser Umstand spricht gegen das Vorliegen einer uneingeschränkten Nutzungsmöglichkeit des Objekts ***Objekt1*** durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei nach ihren eigenen Intentionen.

Inwieweit das Ableben der Mieterin der Wohnung VII im Jahr 2012 samt Abschluss eines Mietvertrages mit dem ältesten in der Wohnung verbliebenen Kindes der Verstorbenen Auswirkung auf die Gestaltungsmöglichkeit der Nutzung dieser Wohnung nach den Intentionen der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei hatte, war vom erkennenden Gericht nicht zu beurteilen, da diese Vorkommnisse außerhalb des streitgegenständlichen Zeitraums von 2004 bis 2009 eintraten. In dem vom Gericht zu beurteilenden Zeitraum von 2004 bis 2009 wurde bis September 2008 jedenfalls das bereits von der Mutter der beschwerdeführenden Partei abgeschlossene unbefristete Mietverhältnis betreffend diese Wohnung von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei aufrechterhalten und kam es diesbezüglich auch mit der Unterzeichnung eines schriftlichen Mietvertrags im Jahr 2008 mit Ausnahme einer nunmehrigen Befristung des Mietverhältnisses mit 10 Jahren zu keiner Änderung der Nutzung der Wohnung, sodass nicht von einer Gestaltung der Nutzung der Wohnung nach den eigenen Intentionen der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei gesprochen werden kann.

Insoweit die beschwerdeführende Partei eine unternehmerische Initiative der Ehefrau zu erkennen vermeint, als diese mit der Abtrennung von Räumlichkeiten der Wohnung Top VII neuen Wohnraum in Form der so neu entstandenen Wohnung Top VI geschaffen habe und die Schaffung neuen Wohnraums nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als unternehmerische Initiative der Ehefrau anzusehen sei, ist ihr entgegenzuhalten, dass zwar durchaus neuer Wohnraum geschaffen wurde, dieser allerdings ***Mieter*** zur Verfügung gestellt wurde und hierbei kein neuer Mietvertrag abgeschlossen wurde, sondern ein bereits bestehender unbefristeter Mietvertrag einfach weitergelaufen ist. Durch die Schaffung der Wohnung Top VI änderte sich somit nichts an der Aufrechterhaltung bereits bestehender unbefristeter Mietverträge durch die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei und nützte sie keine der sich durch die Schaffung der neuen Wohnung Top VI allfällig auf dem Markt ergebenden Chancen.

Ebenso wenig kam der Unterzeichnung eines schriftlichen Mietvertrags im Jahr 2008 mit ***Mieter***, der eine Befristung des Mietverhältnisses mit 10 Jahren beinhalte, die Wirkung zu, dass nunmehr in Bezug auf die Wohnung Top VI eine unternehmerische Initiative der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei durch Gestaltung der Nutzung der Wohnung nach den eigenen Intentionen der Ehefrau vorlag und dementsprechend die Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung an ***Mieter*** auf die Ehefrau übergingen, blieb es doch trotz dieser Aufnahme einer Befristung bei einem unbefristeten Mietverhältnis mit ***Mieter***,

welches ursprünglich schon von der Mutter der beschwerdeführenden Partei abgeschlossen und von der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei aufrecht erhalten wurde, und blieben zudem die übrigen Vertragsinhalte unverändert zum vorher mündlich abgeschlossenen Vertrag.

Da der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei in Bezug auf die vermieteten Wohnungen und der vermieteten Garconniere des Objekts ***Objekt1*** zu keinem Zeitpunkt im streitgegenständlichen Zeitraum von 2004 bis 2009 eine unternehmerische Initiative zukam, kam es entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs mit der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten ebenjener zu keiner Übertragung der Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnungen und dieser Garconniere von der beschwerdeführenden Partei auf die Ehefrau. Die bekämpften Einkommensteuerbescheide vom 11. Februar 2016 für die Jahre 2004 bis 2009 waren somit insoweit rechtsrichtig, als die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen und der Garconniere des Objekts ***Objekt1*** der beschwerdeführenden Partei zugerechnet und bei ihr bei der Festsetzung der Einkommensteuer berücksichtigt wurden.

An dieser Beurteilung würde sich auch nichts ändern, wenn diese entsprechend der übereinstimmenden Ansicht der Parteien unter Berücksichtigung des gesamten Objekts ***Objekt1*** als einzige einheitliche Einkunftsquelle vorgenommen worden wäre. Hierdurch würde sich nämlich nichts an dem Umstand ändern, dass im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei bereits aufrechte unbefristete Mietverhältnisse in Bezug auf die vermieteten Wohnungen und die vermietete Garconniere vorlagen, die in weiterer Folge von der Ehefrau als Fruchtgenussberechtigte übernommen und im streitgegenständlichen Zeitraum aufrechterhalten wurden. Die Übernahme und Aufrechterhaltung von unbefristeten Mietverträgen, stellt jedoch, wie bereits mehrfach ausgeführt wurde, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine unternehmerische Initiative der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei als Fruchtgenussberechtigte dar, die zu einer Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen und der Garconniere des Objekts ***Objekt1*** zur Ehefrau führen würde. Aber auch an den Ausführungen, weshalb in Bezug auf die neugeschaffene Wohnung Top VI sowie in Bezug auf die vermietete Garconniere keine unternehmerische Initiative aufgrund und des Kündigungsrecht der beschwerdeführenden Partei vorliege, würden sich keine Änderungen ergeben.

Die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen und der Garconniere des Objekts ***Objekt1*** zur beschwerdeführenden Partei ab der Übergabe des Objekts durch die Mutter der beschwerdeführenden Partei auf ebenjene zum 31. Dezember 2000 hat allerdings für den streitgegenständlichen Zeitraum zur Auswirkung, dass entsprechend § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 der gesamte Einheitswert des Objekts ***Objekt1*** als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung heranzuziehen war, insoweit die

beschwerdeführende Partei nicht rechtzeitig einen Antrag auf Bemessung der Absetzung für Abnutzung anhand der fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs gestellt hat. Zur Rechtzeitigkeit dieses Antrags ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, wonach das durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht (auch für die Veranlagung der nachfolgenden Jahre) grundsätzlich in jenem Jahr auszuüben ist, in welchem erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Objekts erzielt werden. Von diesem Wahlrecht wird allerdings dann kein Gebrauch gemacht, wenn im Hinblick auf die Höhe der Einkünfte aus der Vermietung bei Ansatz einer Absetzung für Abnutzung auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten keine Verpflichtung besteht, für dieses Jahr eine Steuererklärung einzureichen, und auch tatsächlich keine Steuererklärung eingereicht wird (VwGH vom 18.07.2001, 98/13/0003; vom 12.09.2002, 99/15/0152). Besteht im ersten Jahr der Einkünfterzielung weder eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung, noch wird tatsächlich eine Steuererklärung eingereicht, dann ist das Wahlrecht im ersten nachfolgenden Jahr auszuüben, in dem die Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung besteht oder tatsächlich eine Steuererklärung eingereicht wird (VwGH vom 12.09.2002, 99/15/0152).

Im beschwerdegegenständlichen Fall stellt sodann das Jahr 2001 das erste Jahr dar, in dem die beschwerdeführende Partei aufgrund der Übertragung des Objekts ***Objekt1*** durch die Mutter zum 31. Dezember 2000 sowie mangels einer Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen und der Garconniere an die Ehefrau infolge fehlender unternehmerischer Initiative ebenjener erstmals Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen und der Garconniere des Objekts ***Objekt1*** erzielte. Insoweit die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei unter Verweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Juli 2001 zu 98/13/0003 zur Verpflichtung zur Ausübung des dem nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zukommenden Wahlrechts der beschwerdeführenden Partei in diesem Jahr ausführt, dass im Jahr 2001 bei Ansatz einer Absetzung für Abnutzung auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten eine Verlustveranlagung gegeben gewesen sei, auf die verzichtet worden sei, und aus diesem Grund das Wahlrecht nicht konsumiert worden sei, übersieht sie, dass die beschwerdeführende Partei am 11. April 2002 tatsächlich eine Steuererklärung für das Jahr 2001 einreichte. Es bleibt daher unbeachtlich, ob im Jahr 2001 eine Verpflichtung der beschwerdeführenden Partei zur Einreichung einer Steuererklärung bestanden hat oder nicht und hätte die beschwerdeführende Partei entsprechend der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Rahmen in dieser tatsächlich am 11. April 2002 eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2001 von ihrem nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zukommenden Wahlrecht Gebrauch machen müssen.

Ebenso ist eine Nachholung dieses Antrags entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei im vorliegenden Rechtsmittelverfahren betreffend den Zeitraum 2004 bis 2009 nicht möglich. Zwar ist der steuerlichen Vertretung zuzugestehen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 11. November 2008 zu 2004/13/0040

die Zulässigkeit der Stellung eines Antrags nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 in einem Rechtsmittelverfahren bestätigt hat, allerdings kann dieser Entscheidung nicht entnommen werden, dass eine Ausübung dieses Wahlrechts auch in einem Rechtsmittelverfahren betreffend ein Jahr, das dem Jahr folgt, in dem nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs das Wahlrecht nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ausgeübt werden hätte müssen, zulässig wäre. In der von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs betraf das Rechtsmittelverfahren, in dem der Antrag nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 nachgeholt wurde, vielmehr das erste Jahr, in dem die dortige Revisionswerberin Einkünfte aus Vermietung erzielte und hinsichtlich dessen die Revisionswerberin auch eine Steuererklärung einreichte, und nicht eines diesem Jahr nachfolgenden Jahr.

Darüber hinaus wiederholte der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis unter Verweis auf die Entscheidung vom 12. September 2002 zu 99/15/0152, dass die Konsumation des Wahlrechts nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 mit Rechtskraft des Einkommensteuerbescheids jenes Jahres eintritt, in welchem erstmals Einkünfte aus der Vermietung des konkreten Objektes erzielt wurden. Anhand dieses Verweis sowie anhand des dem von der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Partei zitierten Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalts ist ersichtlich, dass eine Ausübung des nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zukommenden Wahlrechts in einem Rechtsmittelverfahren nur dann möglich ist, wenn sich das Rechtsmittelverfahren auf jenes Jahr bezieht, indem das Wahlrecht aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Rahmen der Steuererklärung auch auszuüben ist, sei dies aufgrund einer Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung oder einer tatsächlichen Abgabe einer Steuererklärung im ersten Jahr der Erzielung von Einkünften aus Vermietung des betreffenden Objekts oder im ersten diesem ersten Jahr der Einkünfteerzielung nachfolgenden Jahr, hinsichtlich dessen eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung vorliegt oder tatsächlich eine Erklärung eingereicht wird. Eine Ausübung des in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 vorgesehenen Wahlrechts in einem Rechtsmittelverfahren betreffend ein Jahr, das dem Jahr folgt, in dem nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs das Wahlrecht nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ausgeübt werden hätte müssen, ist hingegen nicht zulässig, andernfalls die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ad absurdum geführt werden würde und das Wahlrecht nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zeitlich unbeschränkt ausgeübt werden könnte.

Da die beschwerdeführende Partei laut dem festgestellten Sachverhalt in ihrer Steuererklärung vom 11. April 2002 für das Jahr 2001 nicht von ihrem nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zukommenden Wahlrecht Gebrauch machte und dieser Antrag auch nicht im vorliegenden Rechtsmittelverfahren betreffend die Jahre 2004 bis 2009 nachgeholt werden kann, war der Einheitswert des Objekts ***Objekt1*** als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung heranzuziehen, der für den letzten vor dem unentgeltlichen Erwerb liegenden

Feststellungszeitpunkt festgestellt worden ist. Dieser betrug sodann öS 275.000,00 bzw. EUR 19.985,03.

Zur Höhe der Absetzung für Abnutzung ist auszuführen, dass es der beschwerdeführenden Partei mit den vorgelegten Gutachten nicht gelang, die im Gesetz in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 aufgestellte Vermutung einer Nutzungsdauer im Ausmaß von 66 2/3 Jahren zu widerlegen und war daher bei der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung der in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 vorgesehene Prozentsatz in Höhe von 1,5 % heranzuziehen. Von dem sich hierdurch ergebenden Betrag an Absetzung für Abnutzung waren aufgrund der privat verwendeten Garconniere II 5 % auszuscheiden, da sich die Mutter der beschwerdeführenden Partei hinsichtlich dieser Garconniere bei Übergabe des Objekts ***Objekt1*** an die beschwerdeführende Partei ein Fruchtgenussrecht zurückbehielt, diese Garconniere infolgedessen im streitgegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2009 nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung verwendet wurde und das Flächenausmaß dieser Garconniere laut der diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellung 5 % des Objekts beträgt.

Die Absetzung für Abnutzung betreffend das Objekt ***Objekt1*** berechnet sich sodann wie folgt.

Bemessungsgrundlage Einheitswert	19.985,03
hiervon 1,5 %	300,08
Ausscheiden Anteil Garconniere II (5 %)	15,00
Absetzung für Abnutzung	285,08

Da die Abgabenbehörde bei der Ermittlung des Überschusses aus der Vermietung des Objekts ***Objekt1*** betreffend den streitgegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2009 entgegen den obigen Ausführungen von einer Absetzung für Abnutzung auf Grundlage von fiktiven Anschaffungskosten ausging und die sich hierdurch ergebenden Überschüsse bei der Festsetzung der Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei für die Jahre 2004 bis 2009 im Rahmen der beschwerdegegenständlichen Bescheide vom 11. Februar 2016 berücksichtigte, waren die bekämpften Bescheide vom 11. Februar 2016 dergestalt abzuändern, als die Überschüsse aus der Vermietung des Objekts ***Objekt1*** um die Differenz zwischen dem von der Abgabenbehörde berücksichtigten Betrag an Absetzung für Abnutzung in Höhe von EUR 4.645,32 und dem sich anhand der obigen Ausführungen ergebenden Betrag in Höhe von EUR 285,08 zu erhöhen waren, was unter Berücksichtigung der nachfolgenden Ausführungen zum Objekt ***Objekt2** zu einer Erhöhung der Einkünfte der

beschwerdeführenden Partei aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ebendieser Differenz führte.

Tabellarisch gestalte sich die Änderung wie folgt.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
AfA lt. FA	4.645,32	4.645,32	4.645,32	4.645,32	4.645,32	4.645,32
AfA lt. BFG	285,08	285,08	285,08	285,08	285,08	285,08
Differenz	4.360,24	4.360,24	4.360,24	4.360,24	4.360,24	4.360,24

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Überschuss lt. FA	6,723,69	8.256,41	3.769,88	7.524,32	8.135,25	1.645,66
AfA - Differenz	4.360,24	4.360,24	4.360,24	4.360,24	4.360,24	4.360,24
Überschuss lt. BFG	11.083,93	12.616,65	8.130,12	11.884,56	12.495,49	6.005,90

	2004	2005	2006
Einkünfte aus VuV lt. bekämpften Bescheid	6,723,69	8.256,41	3.769,88
Überschussdifferenz Objekt ***Objekt1***	4.360,24	4.360,24	4.360,24
Einkünfte aus VuV lt. BFG	11.083,93	12.616,65	8.130,12

	2007	2008	2009
Einkünfte aus VuV lt. bekämpften Bescheid	7.524,32	8.846,14	5.444,90
Überschussdifferenz Objekt ***Objekt1***	4.360,24	4.360,24	4.360,24
Einkünfte aus VuV lt. BFG	11.884,56	13.206,38	9.805,14

Zum Objekt *Objekt2****

In Bezug auf dieses Objekt ist auszuführen, dass es die beschwerdeführende Partei auch dieses Objekt betreffend mit den vorgelegten Gutachten nicht vermochte, die im Gesetz in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 aufgestellte Vermutung einer Nutzungsdauer im Ausmaß von 66 2/3 Jahren zu widerlegen. Die Abgabenbehörde handelte daher insoweit rechtsrichtig, als es bei der Ermittlung der Überschüsse aus der Vermietung dieses Objekts in Jahren 2008 und 2009 die Höhe des Betrags für Absetzung für Abschreibung anhand des im Gesetz vorgesehenen Prozentsatzes in Höhe von 1,5 % berücksichtigte und kam der Beschwerde diesen Punkt betreffend somit keine Berechtigung zu.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen das vorliegende Erkenntnis war im gegenständlichen Fall zuzulassen, da das Bundesfinanzgericht die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Gaconniere nach Beendigung des unbefristeten Mietverhältnisses gegen Ende des Jahres 2003, welches im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau der beschwerdeführenden Partei bereits bestanden hatte und von dieser übernommen und aufrecht erhalten wurde, an die Ehefrau der beschwerdeführenden Partei mit dem Vorliegen eines im Rahmen der Fruchtgenussvereinbarung bedungenen Kündigungsrecht der beschwerdeführenden Partei als fruchtgenussbestellende Person und der damit einhergehenden Einflussmöglichkeit der beschwerdeführenden Partei als Fruchtgenussbesteller auf die Verwendung der dienstbaren Sache durch die Ehefrau als Fruchtgenussberechtigte verneinte.

In Bezug auf die Rechtsfrage, inwieweit ein im Zuge einer Fruchtgenussvereinbarung ausbedungenes Kündigungsrecht der fruchtgenussbestellenden Person einer Zurechnung der Einkünfte aus der dienstbaren Sache an die fruchtgenussberechtigte Person entgegensteht, fehlt es allerdings an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und war die Revision daher diese Rechtsfrage betreffend zuzulassen.

Salzburg, am 15. Jänner 2024