

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerden des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KRW Kärnten Steuerberatungsgesellschaft mbH, Hausergasse 31, 9500 Villach, vom 21. und 22. Juni 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch ***AV***, vom 23. Mai 2022, betreffend Einkommensteuer 2019 und 2020, beide ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide erfahren keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Übergabsvertrag vom 13.03.2015 übertrug der Beschwerdeführer (Bf) u.a. die Liegenschaft EZ ***1*** der KG ***2*** ***V***, B-LNR 1, Anteil 15009/100000-stel, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an ***W4*** APL 3, 8 sowie B-LNR 4, Anteil 16817/100000-stel, untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an **W5*** Garage I APL 9 (topographische Bezeichnung des Objektes: ***T*** 6, ***PLZ1*** ***V***) in das Eigentum seines Sohnes ***S1***. Weiters übertrug der Bf mit selbem Vertrag die Liegenschaft EZ ***3*** der KG ***G*** (topographische Bezeichnung: ***WG**, ***Str4***, ***PLZ2*** ***G***) in das Eigentum seines Sohnes ***S2***.

Gemäß § 5 lit a und b des Übergabsvertrages (tit: „Gegenleistung“) räumen die Übernehmer (***S1*** und ***S2***) dem Übergeber (Bf) das unentgeltliche und lebenslange Fruchtgenussrecht an den ihnen übergebenen Liegenschaften ein. Weiters verpflichten sich die

Übernehmer zur Sicherung des Familienvermögens die ihnen übertragenen Liegenschaften ohne ausdrückliche Zustimmung ihrer dem Vertrag beigetretenen Mutter Mag. ***Mu*** weder zu belasten noch zu veräußern (§ 364c ABGB).

In der im elektronischen Wege am 29.6.2021 bei der Abgabenbehörde eingelangten Einkommensteuererklärung für 2019 beantragte der Bf die Berücksichtigung von Werbungskosten für Zahlungen an Substanzabgeltung im Zusammenhang mit den Vermietungsobjekten „***T***“ (***W4*** APL 3, 8 - bezeichnet als Büro OG, und **W5*** Garage I APL 9 -bezeichnet als EG) in Höhe von € 5.635,56 und dem Vermietungsobjekt „***WG***“ in Höhe von € 12.059,88.

In der per Datum 21.12.2021 eingelangten Einkommensteuererklärung für 2020 machte der Bf an Zahlungen für Substanzabgeltung einen Betrag von € 5.635,56 (Vermietungsobjekt ***T***, Büro OG und EG) sowie € 11.684,78 (***WG**) als Werbungskosten geltend.

Mit Vorhalt von 7.1.2022 forderte das Finanzamt den Bf u.a. auf, die Vereinbarung zwischen ihm und den beiden Fruchtgenussbestellern über die Zahlung einer Substanzabgeltung vorzulegen und die damit zusammenhängenden Zahlungsflüsse nachzuweisen.

Weiters wurde dem Bf aufgetragen, Rechnungen über durchgeführte Arbeiten an der Terrasse des Objektes „***W-Str***, ***PLZ2*** ***G***“ vorzulegen. In diesem Zusammenhang wurde vom Bf im Jahr 2020 ein Betrag von € 8.816,50 („Terrassendielen“ € 3.440,50; ***BauM** GmbH, „Arbeiten Terrasse“ € 5.376,00) an Instandhaltungsaufwendungen steuerlich geltend gemacht.

In seiner Vorhaltsbeantwortung führte der Bf aus, dass die Zahlungen über Substanzabgeltung an Sohn ***S1*** in bar erfolgt seien. Gleichzeitig übermittelte der Bf dem Finanzamt eine Reihe von Urkunden (vgl. elektr. Akt OZ 17 bis 20; EAR ***T***, Kontoblätter Instandhaltungsausgaben, ELBA Auftragsliste, Afa Verzeichnis, etc.).

Mit Vorhalt vom 21.3.2022 wurde der Bf abermals ersucht, die vertraglichen Vereinbarungen über die Substanzabgeltung im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussrecht bei den Vermietungsobjekten „***T***“ und „***Str4***“ vorzulegen sowie den Zahlungsfluss nachzuweisen. Weiters hielt die Behörde dem Bf vor, dass an Sohn ***S2*** laut den vorliegenden Urkunden Beträge in unterschiedlicher Höhe sowie mit unterschiedlichen Bezeichnungen („Monatsgeld“) gezahlt worden seien. Bei den geltend gemachten Ausgaben im Zusammenhang mit Instandhaltungsarbeiten am Gebäude „***W-Str***“ sei weiters nachzuweisen, dass es sich tatsächlich um Maßnahmen der Instandhaltung und nicht um Instandsetzungsarbeiten handle.

Mit weiteren Vorhalt, datiert mit 3.5.2022, urgierte die Finanzbehörde die Beantwortung des Vorhalteschreibens vom 21.3.2022.

In seiner **Vorhaltsbeantwortung** vom 12.5.2022 teilte der Bf der Behörde wörtlich mit:

„(..) Die Vereinbarung zwischen den Fruchtgenussberechtigten und den zivilen Eigentümern lautete im Wesentlichen wie folgt: Es wird dem Fruchtgenussberechtigten das Recht der Fruchtgenussung im Sinne des § 509 ABGB ff eingeräumt. Der Fruchtgenussberechtigte nimmt dieses eingeräumte Recht an. Das Fruchtgenussrecht wird auf eine Laufzeit von 10 Jahren eingeräumt, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf. Außer es erfolgt vorher eine Verlängerung dieses Fruchtgenussrechtes. Auf eine grundbücherliche Sicherstellung wird verzichtet. Die steuerlich berechnete Abschreibung wird dem zivilen Eigentümer im Rahmen der Substanzabgeltung abgegolten. Die Substanzabgeltung wird zum Teil in bar entrichtet und zum Teil durch Banküberweisung. Die Banküberweisungen erfolgen auf Wunsch des zivilen Eigentümers zum Teil nicht in voller Höhe und auf einmal, sondern werden diese Beträge auf Anforderung des zivilen Eigentümers überwiesen.“

Mit gesondertem Schreiben teilte der Bf mit, dass die Arbeiten an der Terrasse Instandhaltungsarbeiten darstellen würden und daher keine Verteilung über 15 Jahre zu erfolgen habe.

In den jeweils am 23.05.2022 ergangenen Einkommensteuerbescheiden 2019 und 2020 wies die Behörde von den erklärten Einkünften ab und versagte den geltend gemachten Beträgen für Substanzabgeltung ihre steuerliche Anerkennung. Weiters qualifizierte die Behörde die Arbeiten an der Terrasse des Objektes „***W-Str***“ als Instandsetzungsmaßnahme und ließ die sofortige Absetzbarkeit des diesbezüglich geltend gemachten Betrages nicht zu.

In der gegen die beiden Bescheide eingebrachten **Beschreibbeschwerden** verwies der Bf auf seine Vorhaltsbeantwortung samt Ergänzung.

Mit den jeweils am 17.10.2022 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** wies die Behörde die Beschwerden gegen beide Bescheide als unbegründet ab.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung führte die Behörde in Bezug auf 2019 Nachstehendes aus:

*„Laut Übergabsvertrag vom 13.03.2015 wurden die Objekte ***T*** 6, Erdgeschoss und 1. Stock (KG ***2*** ***V***, EZ ***1***) und ***WG***, ***Str4*** 9 (KG 75414 ***G*** EZ ***3***) vom Beschwerdeführer an seinen Sohn ***S1*** ***X*** unter Einräumung des unentgeltlichen und lebenslangen Fruchtgenussrechtes übergeben. Da jedoch der Fruchtgenussberechtigte (der Beschwerdeführer) nicht in der Lage ist, über die angeführten Liegenschaften Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung ausüben zu können und somit auch nicht die Chancen auf Wertsteigerungen und die Risiken der Wertminderungen in Bezug auf die Liegenschaft trägt, liegt kein wirtschaftliches Eigentum vor.“*

Der Fruchtnießer ist nach Konzeption des ABGB ("fremde Sache") niemals zivilrechtlicher Eigentümer der Sache, an der der Fruchtgenuss bestellt ist. Wird das zivilrechtliche Eigentum an Einkünfte generierende Wirtschaftsgüter (Einkunftsquelle) unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes übertragen, tritt somit keine Änderung bei der Zurechnung der erzielten Einkünfte ein; die Einkünfte sind daher grundsätzlich unverändert dem bisherigen Eigentümer und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166 mwN).

Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, kann er die AfA für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend machen (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074). Leistet aber der Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, ist diese Zahlung beim ihm abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller eine Einnahme in dieser Höhe erzielt, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht. Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen. Wurde im Zeitpunkt der Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen. Die Geltendmachung der AfA kann dabei nicht rückwirkend erfolgen.

*Bereits im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 2012-2015 wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer als Fruchtgenussberechtigter die AfA für die vermieteten Gebäude bzw. Räumlichkeiten mit der Adresse ***T*** 6 EG und OG und ***Str4*** nicht geltend machen kann.*

Bis zum Jahre 2018 wurden auch keine Ausgaben für Substanzabgeltung als Werbungskosten berücksichtigt, daher kann davon ausgegangen werden, dass es eine publizitätswirksame Vereinbarung über die Leistung einer Substanzabgeltung bisher nicht gegeben hat.

Im Kalenderjahr 2019 wurden vom Beschwerdeführer Zahlungen für Substanzabgeltung als Werbungskosten geltend gemacht.

Auch wurde im Zuge des Vorhalteverfahrens trotz mehrfacher Aufforderung keine Vereinbarung vorgelegt, sondern nur der „Inhalt“ einer solchen Vereinbarung vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt. Die bloße Mitteilung an das Finanzamt kann üblicherweise nicht als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden.

Weiters konnte auch eine Zahlung dieser Substanzabgeltung nicht eindeutig nachgewiesen werden, da bei den nachgewiesenen Zahlungen an den Sohn des Beschwerdeführers unterschiedliche Verwendungszwecke angeführt wurden. Eine Zahlung, welche erst am

03.08.2020 mit dem Verwendungszweck „AFA und Verwaltungskostenpausch. 2019“ getätigt wurde, entspricht nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht der Fremdüblichkeit. Weitere Zahlungen, welche im Jahre 2020 erfolgt sind, haben als Verwendungszweck die Bezeichnung „Monatsgeld“ oder es handelt sich nur um Zahlungen aufgrund eines Dauerauftrages ohne Angabe eines Verwendungszweckes. Im Jahre 2019 wurden keine Zahlungen nachgewiesen.

Aus oben genannten Gründen wurden die Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ***T*** 6 und ***Str4*** 6 um die geltend gemachten Ausgaben für Substanzabgeltung gekürzt (Höhe der Ausgaben: EUR 17.695,44).

Auch wurden im Rahmen der Beschwerde keine neuen Tatsachen vorgebracht bzw. neue Beweismittel vorgelegt, sondern wird vom Beschwerdeführer lediglich auf die Beantwortung im Vorhalteverfahren verwiesen. Daher war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

In ihrer Begründung der Beschwerdeentscheidung betreffend das Jahr 2020 - diese lautete in Bezug auf den Punkt „Substanzabgeltung“ im Wesentlichen wortgleich zur Bescheidbegründung 2019 - führte die Behörde ergänzend aus:

„Weiters machte der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2020 insgesamt EUR 8.816,50 für Arbeiten an der Terrasse beim Gebäude ***W-Str***, ***PL22*** ***G*** als Instandhaltungsaufwendungen geltend. Bei den Aufwendungen für die Arbeiten an der Terrasse handelt es sich nach Ansicht der Finanzverwaltung um Instandsetzungsaufwendungen. Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Instandsetzungsaufwendungen bei Wohngebäuden zwingend auf 15 Jahre verteilt abzusetzen. Die Kürzung der Aufwendungen erfolgte dementsprechend.

Da im Rahmen der Beschwerde vom Beschwerdeführer lediglich auf die Beantwortung im Vorhalteverfahren verwiesen wird und somit keine neuen Tatsachen vorgebracht oder neue Beweismittel vorgelegt wurden, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Mit Datum 14.11.2022 beantragte der Bf die Vorlage seiner Rechtsmittel an das Verwaltungsgericht und verwies dabei auf sein Beschwerdevorbringen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden dem Verwaltungsgericht vor und gab dazu in seinem Vorlagebericht folgende **Stellungnahme** ab:

„Da der Fruchtgenussberechtigte (der Bf.) nicht in der Lage ist, über die angeführten Liegenschaften Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung ausüben zu können und somit auch nicht die Chancen auf Wertsteigerungen und die Risiken der Wertminderungen in Bezug auf die Liegenschaft trägt, liegt kein wirtschaftliches Eigentum vor.

Der Fruchtnießer ist nach Konzeption des ABGB ("fremde Sache") niemals zivilrechtlicher Eigentümer der Sache, an der der Fruchtgenuss bestellt ist. Wird das zivilrechtliche Eigentum an

Einkünfte generierende Wirtschaftsgüter (Einkunftsquelle) unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes übertragen, tritt somit keine Änderung bei der Zurechnung der erzielten Einkünfte ein; die Einkünfte sind daher grundsätzlich unverändert dem bisherigen Eigentümer und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166 mwN).

Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, kann er die AfA für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend machen (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Damit in derartigen Fällen die AfA für den Fruchtgenussberechtigten nicht verlorengeht, wird von der Finanzverwaltung folgende Regelung – ohne gesetzliche Verankerung – angewendet:

Leistet im Falle des Vorbehaltsfruchtgenusses der Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, ist diese Zahlung beim ihm abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller eine Einnahme in dieser Höhe erzielt, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht (Rz 113a EStR).

Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur zulässig, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes) und die Zahlungen auch tatsächlich erfolgen. Enthält der ursprüngliche Fruchtgenussvertrag (als Teil des Übergabsvertrages oder als gesondert errichteter Vertrag) keine derartige Vereinbarung, ist es für ertragsteuerliche Zwecke als zulässig anzusehen, wenn eine ergänzende Vereinbarung zum damaligen Fruchtgenussvertrag neu abgeschlossen wird, wobei diese Vereinbarung nur pro futuro Wirkung entfalten kann.

*Das wirtschaftliche Eigentum an den Vermietungsobjekten ist mit Übergabsvertrag vom 13.03.2015 zugleich mit dem zivilrechtlichen Eigentum an die Übernehmer ***S1*** und ***S2*** übergegangen.*

*Bereits im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 2012 - 2015 wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer als Fruchtgenussberechtigter die AfA für die Vermietungsobjekte Büro OG und EG, ***T*** 6, ***PLZ1*** ***V*** und das Vermietungsobjekt ***WG***, ***Str4***, ***PLZ2*** ***G*** nicht geltend machen kann und wurden die geltend gemachten Werbungskosten nicht zum Abzug zugelassen. Für die Jahre 2016 bis 2018 wurden keine Zahlungen für Substanzabgeltung als Werbungskosten beantragt.*

Trotz mehrfacher Aufforderung im Rahmen von Vorhalteverfahren wurde keine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung vorgelegt, sondern lediglich der Inhalt einer offensichtlich mündlichen Vereinbarung mitgeteilt.

Dabei handelt es sich um eine bloße Mitteilung an das Finanzamt, die einerseits keinesfalls als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden kann und andererseits für die Vergangenheit (beschwerdegegenständliche Jahre 2019 und 2020) grundsätzlich keine Wirkung entfalten kann.

Weiters wurde festgestellt, dass in der Mitteilung an das Finanzamt die wiedergegebene Fruchtgenussvereinbarung zwischen dem Bf. als Fruchtgenussberechtigtem und dem/den Fruchtgenussbesteller/n von der im Übergabsvertrag festgehaltenen und grundbücherlich sichergestellten Fruchtgenussvereinbarung abweicht. Die schriftliche Vereinbarung (Pkt. V. Gegenleistungen) räumt dem Bf. das unentgeltliche und lebenslange Fruchtgenussrecht an den Liegenschaften ein, während die in der Vorhaltsbeantwortung dargelegte Fruchtgenussvereinbarung eine Laufzeit von 10 Jahren vorsieht. Nachdem es sich bei den Vertragsbeteiligten um nahe Angehörige (Vater und Söhne) handelt, sind an die vertraglichen Vereinbarungen aufgrund des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit zu stellen (UFSL vom 30.06.2005, RV/0485-L/03). Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen und damit auch anerkannt werden. Diese Kriterien, die kumulativ vorliegen müssen, sind:

Die Verträge müssen

- a.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),*
- b.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- c.) zwischen familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (Fremdvergleich).*

Diesen in der Rechtsprechung des VwGH aufgestellten Kriterien kommt Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung, die vom Gerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen ist, zu (z.B. VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Ad a.)

Die Vereinbarung hinsichtlich der Zahlungen für Substanzabgeltungen wurde weder von einem Notar noch von einem anderen Vertreter eines beratenden Berufes erstellt. Die (wenn überhaupt nur mündlich) geschlossene Vereinbarung hat somit die Sphäre der Vertragsparteien nicht verlassen. Eine Publikmachung nach außen erfolgte erst am 12.05.2022 in Form der Wiedergabe im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung, wobei im Zuge dieses Schriftsatzes, wie bereits erwähnt, auch nur der Inhalt wiedergegeben und keine schriftliche Vereinbarung vorgelegt wurde. Zudem ist auch nicht nachvollziehbar, wann die mündliche Vereinbarung abgeschlossen worden sein soll.

Die Abgabenbehörde ist somit zu dem Schluss gekommen, dass die Vereinbarung nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen ist und so das Kriterium der Publizität nicht erfüllt

ist. Nachdem, wie eingangs erwähnt, die Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen, würde sich eine weitere Prüfung erübrigen. Die Abgabenbehörde hat, um jeden Zweifel auszuschließen, dennoch die weiteren Kriterien überprüft und ist zu folgendem Ergebnis gekommen:

Ad. b.) und c.)

Die Abgabenbehörde ist auch bezüglich des zweiten und dritten Kriteriums zu dem Schluss gekommen, dass die Vereinbarung auch diese nicht erfüllt. Die Wiedergabe der Vereinbarung (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 12.05.2022), deren Inhalt weder als eindeutig noch als klar zu bezeichnen ist und auch nicht jeden Zweifel ausschließen lässt, ist nicht fremdüblich und würde unter fremden Dritten in dieser Form nicht abgeschlossen werden. Die Zahlungen für Substanzabgeltung sollen zum Teil in bar und zum Teil durch Banküberweisung erfolgen, wobei die Banküberweisungen auf Wunsch „des zivilen Eigentümers“ zum Teil nicht in voller Höhe und auf einmal zu entrichten sind, sondern auf Anforderung desselben.

Zahlungen für Substanzabgeltungen unter fremden Dritten erfolgen in der Regel nach konkreter schriftlicher Vereinbarung durch Banküberweisung und in voller Höhe - dies alleine schon aufgrund der erschwerten Beweislast von Barzahlungen. Abgesehen davon pflegen fremde Personen einander im Geschäftsleben nichts zu schenken.

Der in Kurzform wiedergegebene Inhalt der Vereinbarung lässt alle Möglichkeiten unregelmäßiger und nicht nachvollziehbarer Zahlungen offen und erweckt vielmehr den Anschein, erst nachträglich zum Zwecke der Geltendmachung von Werbungskosten erstellt worden zu sein.

Neben einer entsprechenden Vereinbarung muss auch der Zahlungsfluss nachgewiesen werden können (UFS 30. 6. 2005, RV/0485-L/03; 13. 6. 2006, RV/1487-L/02), da diese nur im Abflussjahr gemäß dem Zu- und Abflussprinzip (§§ 15, 16 und 19 EStG) zum Ansatz kommen können.

Im Jahr 2019 wurden überhaupt keine Zahlungen für Substanzabgeltung nachgewiesen.

*Für das Jahr 2020 konnten die Zahlungen für Substanzabgeltung nicht eindeutig nachgewiesen werden, da bei den vorgelegten Zahlungen des Bf. an dessen Sohn ***S2****

*(Fruchtgenussbesteller der Liegenschaft Gewerbepark ***G***, ***Str4***, ***PLZ2****

****G***) unterschiedliche Verwendungszwecke angeführt wurden. Eine Zahlung vom 03.08.2020 erfolgt mit dem Verwendungszweck „AFA und Verwaltungskostenpausch. 2019“ mit einem Gesamtbetrag in Höhe von EUR 13.933,42. Es konnte nicht nachvollzogen werden, welcher Teil davon auf die AfA entfällt. Weitere Zahlungen an den Sohn ***S2***, welche im Jahre 2020 erfolgt sind, haben als Verwendungszweck die Bezeichnung „Monatsgeld“ oder es handelt sich nur um Zahlungen aufgrund eines Dauerauftrages ohne Angabe eines Verwendungszweckes. Hierbei ist anzumerken, dass es sich bei dem vorgelegten Nachweis betreffend das Jahr 2020 in Höhe von EUR 11.684,78 um keine offiziellen Bankkontoauszüge*

*handelt, sondern um eine selbst erstellte Aufzeichnung. Zudem beziehen sich die vorgelegten Überweisungen auf unterschiedliche Liegenschaften (ua. auch ***ST***, ***Str5*** 54).*

*Zahlungen an den Sohn ***S1*** für die Liegenschaft ***T*** 6, ***PLZ1*** ***V*** wurden auch im Jahr 2020 nicht nachgewiesen.*

*Aus oben genannten Gründen wurden die Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Vermietungsobjekte ***T*** 6, ***PLZ1*** ***V*** (Büro OG und EG) und ***Str4***, ***PLZ2*** ***G*** um die geltend gemachten Aufwendungen für Substanzabgeltung gekürzt.*

*Weiters machte der Bf. im Kalenderjahr 2020 insgesamt EUR 8.816,50 für Arbeiten an der Terrasse beim Gebäude ***W-Str***, ***PLZ2*** ***G*** als Instandhaltungsaufwendungen geltend. Trotz mehrfacher Aufforderung legte der Bf. keine Rechnungen oder sonstige Nachweise betreffend die geleisteten Arbeiten vor, aus denen die konkreten Maßnahmen (Errichtung, Sanierung, Erweiterung...) ersichtlich sind.*

In Anlehnung an die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen für die Arbeiten an der Terrasse ist davon auszugehen, dass es sich hierbei nicht um Reparatur- bzw. Ausbesserungsarbeiten, sondern um eine Neuerrichtung der bzw. einer Terrasse gehandelt hat (das Gebäude wurde im Jahr 2017 generalsaniert), wodurch sich der Wohnwert der betreffenden Wohnung bzw. die Möglichkeit zur Vermietung erheblich verbessert haben. Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Instandsetzungsaufwendungen bei Wohngebäuden zwingend auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

Die Kürzung der Aufwendungen im Jahr 2020 erfolgte dementsprechend. Im Zuge des Vorlageantrages wurden keine neuen Beweismittel oder Tatsachen vorgebracht, sondern lediglich auf die Beschwerdebegründung verwiesen.

Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf machte als Fruchtgenussberechtigter in Bezug auf die Liegenschaften „***T*** 6, ***PLZ1*** ***V***, EG und OG“ sowie „Gewerbepark ***G***, ***Str4***, ***PLZ2*** ***G***“ Zahlungen für Substanzabgeltung, welche dieser an die beiden Fruchtgenussbesteller (Söhne ***S3*** und ***S2***) bezahlt haben soll, als Werbungskosten geltend.

Die belangte Behörde forderte den Bf mehrfach auf, jene vertragliche Vereinbarung vorzulegen, welche der Verpflichtung zur Zahlung einer Substanzabgeltung in Bezug auf die fruchtgenussbelasteten Liegenschaften zugrunde liegt. Ebenso wurde dem Bf aufgetragen, den Zahlungsfluss an die beiden Fruchtgenussbesteller nachzuweisen.

In Bezug auf die jene Aufwendungen (€ 8.816,50), die der Bf im Jahre 2020 als Instandhaltungskosten für Arbeiten an der Terrasse des Bestandobjektes „***W-Str***, ***PLZ2*** ***G***“ geltend gemacht hat, wurde dem Bf aufgetragen, die bezughabenden Rechnungen vorzulegen, sodass Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten zu erkennen sind.

Im Zuge des Verwaltungsverfahrens legte der Bf weder Fakturen in Bezug auf die Terrassenarbeiten noch jene Vereinbarung, welche die Zahlung einer Substanzabgeltung regelt, vor. Der Übergabsvertrag selbst trifft in diesem Zusammenhang keine Anordnung, respektive Regelung.

Hinsichtlich des Streitpunktes „Substanzabgeltung“ wurden mit Vorhaltsbeantwortung vom 12.5.2022 die Regelungen der Vereinbarung im Wesentlichen wiedergegeben.

Vom Bf wurde u.a. ein Beleg über eine per 3.8.2020 erfolgte Online-Überweisung an seinen Sohn ***S2*** über € 13.933,42 mit dem Zusatztext „AFA + Verwaltungskostenpausch 2019“ sowie eine Aufstellung über die im Jahr 2020 erfolgten Zahlungen an ***S2*** betreffend Objekte in ***ST*** und ***G*** (Objekt ***G***: 20.7.2020: € 3.000; 17.8.2020: € 1.100; 29.12.2021: € 2.800) zur Vorlage gebracht.

Weiter sind aktenkundig:

- EA-Rechnung ***WG** 2019 mit handschriftlicher Ergänzung „AfA 12.068,88“
- EA-Rechnung ***T*** EG 2019 mit handschriftlicher Ergänzung „AfA 4.291,12“
- EA-Rechnung ***T*** 6 Büro 2019 mit handschriftlicher Ergänzung „AfA 1.344,44“
- AfA Verzeichnisse

2. Beweiswürdigung

Das Gericht legt seiner Entscheidung die vorliegenden Urkunden sowie das im schriftlichen Wege erstattete Vorbringen der Verfahrensparteien zugrunde. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde nicht beantragt.

Der Nachweis des konkreten Zahlungsflusses in Bezug auf Substanzabgeltungszahlungen fehlt in Bezug auf 2019 gänzlich, hinsichtlich 2020 ist eine eindeutige Zuordnung des jeweiligen Betrages (an Sohn ***S2***) aufgrund der ausgewiesenen Gesamtsumme bzw. wegen des nicht genannten Zahlungsgrundes für das Gericht nicht möglich.

In Bezug auf den Streitpunkt „Terrassenarbeiten“ blieb der Bf den Nachweis, welche Arbeiten in concreto verrichtet wurden, schuldig.

3. Rechtliche Beurteilung

Zur AfA berechtigt ist nur der wirtschaftliche Eigentümer, dann dieser hat wirtschaftlich die Abnutzung zu tragen (vgl. *Kirchmayr/Geringer* in Doralt, EStG Kommentar, § 7 Tz 10 und die dort zit. Judikatur).

Beim vorbehaltenen Fruchtgenuss überträgt der bisherige Eigentümer das Eigentum am jeweiligen Fruchtgenussobjekt, behält sich aber den Fruchtgenuss vor. Dem Fruchtgenussberechtigten verbleibt zwar eine Einkunftsquelle; diese ist allerdings nicht mit der bisherigen Einkunftsquelle ident, weil durch die Übertragung des Eigentumsrechts an der Vermögenssubstanz die Gefahr des Substanzverlusts auf den/die Erwerber bzw. neuen Eigentümer übergeht (vgl. VwGH 12.11.1986, 86/13/0023). Für die AfA folgt daraus: Der Fruchtnießer verliert die AfA, weil ihn der Wertverzehr nicht mehr trifft; dem neuen Eigentümer steht die AfA nicht zu, weil er keine Einkunftsquelle hat (vgl. VwGH 6.11.1991, 91/13/0074; 28.10.1992, 88/13/0006). Eine diametrale Beurteilung wäre nur dann geboten, wenn aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung des Fruchtgenussbestellungsvertrages dem Fruchtgenussberechtigten eine derart starke Stellung zukäme, dass dieser weiterhin der wirtschaftliche Eigentümer des fruchtgenussbelasteten Objektes bliebe.

Im vorliegenden Fall gingen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an den nunmehr beschwerdeverfangenen Objekten mit Übergabsvertrag vom 13.03.2015 bzw. mit dessen grundbücherlichen Durchführung auf die beiden Übernehmer und Söhne des Bf ***S1*** und ***S2*** über. Da der Bf infolge der Übergabe nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der übergebenen Liegenschaften ist, kann dieser prinzipiell keinen Aufwand für Substanzverlust in Form der AfA geltend machen.

Nach den EStR ist die Leistung einer Substanzabgeltung durch den Fruchtgenussberechtigten in Höhe der vom Eigentümer bisher geltend gemachten AfA beim Fruchtnießer abzugsfähig; für den Eigentümer entstehen in dieser Höhe Einnahmen, denen die AfA als Ausgabe gegenübersteht (sogenannte „AfA-Miete“, vgl. dazu EStR 2000 Rz 113a). Dieser Ansicht hat sich das BFG in der jüngeren Spruchpraxis auch angeschlossen (vgl. BFG 26.6.2019, RV/7102485/2016). Auch der VwGH hat diese Auffassung in seinem Erkenntnis vom 31.1.2019, Ra 2017/15/0021, offenbar nicht beanstandet; allerdings versagte dieser die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen wegen mangelnder Fremdüblichkeit der zugrundeliegenden Vereinbarung.

Sofern die Substanzabgeltung erst nachträglich vereinbart wird, kann sich ihre Wirkung nur auf die Zukunft beschränken (vgl. BFG 26.6.2019, RV/7102485/2016; ebenso *Bodis/Pfeiffer*, RdW 2016, 648).

Eine Substanzabgeltung ist – wie andere laufende Zahlungen eines Fruchtgenussberechtigten an den Eigentümer – an den Grundsätzen des § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 zu messen. Eine steuerliche Berücksichtigung der Substanzabgeltung kann daher beim Fruchtgenussberechtigten nur dann erfolgen, wenn eine ertragsteuerlich anzuerkennende Vereinbarung vorliegt (vgl. *Doralt*, aaO.).

Wie die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausführt, ist im vorliegenden Fall die der Substanzabgeltung zugrundeliegende Vereinbarung an den in Bezug auf die Angehörigenjudikatur aufgestellten Kriterien zu messen und zu beurteilen.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs 1 Z 4) zu qualifizieren sind (vgl etwa VwGH 4.9.1992, 91/13/0196). Diese Betrachtung gilt aufgrund des bei nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes, welcher unter fremden Vertragsparteien stets vorhanden ist. Der fehlende Interessensgegensatz kann mitunter dazu führen, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- ☐ nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- ☐ einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- ☐ zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen haben in kumulativer Weise vorzuliegen.

Wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme zum Vorlagebericht zutreffend ausführt, liegen diese Voraussetzungen gegenständlich nicht vor. Die Vereinbarung über eine Substanzabgeltung wurde offensichtlich nicht in Schriftform erstellt und hat – zumindest im Beschwerdezeitraum – die Sphäre der (sich nahestehenden) Vertragsparteien nicht verlassen. Ein nach außen hin in Erscheinung treten der Vereinbarung - so denn diese in Bezug auf die Beschwerdejahre überhaupt abgeschlossen wurde - ist aufgrund der vorliegenden Beweislage nicht erkennbar. Eine publizitätswirksame Darlegung erfolgte erstmals in Form der Vorhaltsbeantwortung am 12.5.2022, im Zuge derer der Inhalt der Vereinbarung (allerdings ohne Benennung des konkreten Abschlusssdatums) erstmals wiedergegeben wurde.

Wenn die belangte Behörde das Vorliegen der Voraussetzung einer ausreichenden Publizität als nicht gegeben erachtet, so vermag das erkennende Gericht darin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Auch in Bezug auf die Beurteilung des Vorliegens der Kriterien „Klarheit und Eindeutigkeit des Vertragsinhaltes“ sowie der „Fremdvergleichstauglichkeit“ folgt das Gericht der Rechtsauffassung der belangten Behörde. Die Wiedergabe des Inhaltes der Vereinbarung in Form der Vorhaltsbeantwortung vom 12.5.2022 lässt jene Klarheit und Eindeutigkeit vermissen, die erforderlich wäre um jeden Zweifel an dem Vereinbarten auszuschließen. In der Vorhaltsbeantwortung wird etwa ausgeführt, dass das Fruchtgenussrecht mit 10 Jahren befristet sei, im Übergabsvertrags wird indessen von einem lebenslänglich eingeräumten Nießbrauch gesprochen. Wenn zur Art und Weise der Berichtigung der Abgeltungsbeträge ausgeführt wird, dass diese zum Teil in bar, zum Teil per Banküberweisung erfolgt seien, wobei keine regelmäßigen Überweisungen durchgeführt worden seien und die Zahlungsempfänger es in der Hand gehabt hätten Beträge in unterschiedlicher Höhe „anzufordern“, so entspricht eine derartige Vereinbarung nach Auffassung des erkennenden Gerichtes jedenfalls nicht einer Vorgehensweise, wie sie unter Fremden üblich ist. Gerade die hier vorliegende Modus der Berichtigung einer Schuld entspricht vielmehr der Art und Weise, wie sie eben unter nahen Angehörigen vorkommt.

Der Bf hat für das Jahr 2019 keinen Nachweis über tatsächlich erfolgte Zahlungen für Substanzabgeltung erbracht.

Für 2020 konnte dieser derartige Zahlungen nicht in der gebotenen, d.h. eindeutigen Form nachweisen. So wurde etwa bei Zahlungen an den Sohn ***S2*** entweder überhaupt kein oder ein nicht eindeutiger Verwendungszweck („Monatsentgelt“) angeführt. Bei der am 3.8.2020 erfolgten Zahlung wurde als Verwendungszweck „AFA und Verwaltungskostenspausch. 2019“ genannt und die Summe (€ 13.933,42) unter einem ausgewiesen. Eine Zuordnung jener als AfA enthaltenen Teilsumme unterblieb.

Zahlungen an Sohn ***S1*** wurden auch im Jahre 2020 nicht nachgewiesen.

In Bezug auf die Aufwendungen hinsichtlich Terrassenarbeiten am Mietobjekt „***W-Str*** in ***G***“ im Jahr 2020 (€ 8.816,50) wurden keinerlei Nachweise in Form von Rechnungen oder sonstigen Urkunden (Anbote, Auftragsbestätigungen udgl.), die Umfang und Art der verrichteten Arbeiten erkennen ließen, erbracht.

Da der Bf trotz Aufforderung durch die belangte Behörde keinerlei zweckdienliche Nachweise über Art der durchgeführten Terrassenarbeiten erbracht hat, kann der (per Vorhalt vom 3.5.2022 angekündigten) Qualifikation der Behörde, wonach sie die nämlichen Arbeiten als verteilungspflichtige Instandsetzungsmaßnahmen beurteilt, nichts entgegengesetzt werden. Wie die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht ausführt, ist davon auszugehen, dass es sich bei den Terrassenarbeiten nicht um die Reparatur einer sanierungsbedürftigen Terrasse (eine Generalsanierung des Gebäudes sei 2017 erfolgt), sondern um die Neuerrichtung einer Terrasse handelt, wodurch auch der Wohnwert der betreffenden Wohnung und deren Vermietbarkeit sich erheblich verbessert hätten.

Da zweckdienliche Unterlagen, welche Art und Umfang der durchgeführten Arbeiten dokumentieren würden, trotz Aufforderung vom Bf nicht vorgelegt wurden, folgt das erkennende Gericht auch in diesem Punkt der von der belangten Behörde vorgenommenen Qualifikation des Aufwandes.

Begründung nach § 25a (1) VwGG

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.

Diese Voraussetzungen treffen gegenständlich allesamt nicht zu. Das Gericht hatte im Rahmen der freien Beweiswürdigung anhand der vorliegenden Beweismittel zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung einer zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vereinbarung über die Zahlung einer Substanzabgeltung vorliegen. Dasselbe gilt für die steuerrechtliche Qualifikation von Aufwendungen im Zusammenhang mit Terrassenarbeiten.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. April 2024