

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., A-Straße-xx, Gde X, vertreten durch XY, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, N-Straße-xy, GDe Y, über die Beschwerde vom 5. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 13. März 2023 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2021 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war (wie auch seine Ehegattin Bf-Fr) Hälfteigentümer einerseits der x- m² großen Liegenschaft EZ AB KG CDEFG Z mit dem GST. .M und andererseits der Liegenschaft EZ CD KG CDEFG Z, bestehend aus den Grundstücken N, O sowie .P, mit einer Gesamtfläche von y m².

Mit notariellem Übergabevertrag vom 1. September 2021 haben die Ehegatten Bf diese Hälfteanteile bzw. diese beiden Liegenschaften samt allem rechtlichen und tatsächlichem Zubehör, insbesondere dem sich auf der Liegenschaft EZ AB befindlichen Gebäude "N-Straße-x", sowie samt allen Rechten und Verpflichtungen zur Gänze an ihre Tochter EH unter dem

Vorbehalt der Einräumung des (grundbücherlich sichergestellten) Fruchtgenussrechtes gemäß den §§ 509 bis 513 ABGB (Pkt. 5.1 des gegenständlichen Übergabevertrages) unentgeltlich übertragen bzw. übergeben.

Gleichzeitig räumte EH ihren Eltern im Hinblick auf die übergebenen Liegenschaften auch ein (grundbücherlich sichergestelltes) Belastungs- und Veräußerungsverbot (Pkt. 5.2 des gegenständlichen Übergabevertrages) ein.

Im Beschwerdejahr erklärte der Bf. (nunmehr als Fruchtgenussberechtigter) - wie bereits in den vorangegangenen Jahren - aus der Vermietung einer Wohnung im Gebäude "N-Straße-x" Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit am 16. September 2022 elektronisch eingelangter Einkommensteuererklärung 2021 stellte er Vermietungseinnahmen (KZ 9460) iHv 10.440,00 € Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 (KZ 9470) iHv 221,79 €, AfA (KZ 9500) iHv 1.350,00 €, eine Zahlung für Substanzabgeltung bei Vorbehaltsfruchtgenuss (KZ 9505) iHv 675,00 €, sofortige Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten (KZ 9520) iHv 356,90 € sowie "*übrige Werbungskosten*" iHv 7.072,87 € (KZ 9530) als Werbungskosten gegenüber und machte sohin einen Einnahmenüberschuss (KZ 370) iHv 763,44 € als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 17.11.2022, wonach der Bf. bezüglich des gegenständlichen Vermietungsobjektes ersucht wurde, den Fruchtgenussvertrag sowie das Anlageverzeichnis des Jahres 2019 nachzureichen, und, soweit die geltend gemachte AfA (zumindest teilweise) aus der Substanzabgeltung an den Eigentümer resultiere, einen Zahlungsnachweis zu erbringen] wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. unter Vorlage des in Rede stehenden Übergabevertrages mit elektronisch am 27. Dezember 2022 eingelangtem Anbringen erklärt, dass der Aufwand in der Höhe der AfA von Herrn H an den Bf. weiterverrechnet worden sei.

Im Rahmen eines entsprechenden E-Mail-Verkehrs zwischen dem Finanzamt und Hr. H vom 9., 10. und 13. März 2023 wurde eine (Bar-)Zahlungsbestätigung betreffend die geltend gemachte Substanzabgeltung und der unterfertigte Übergabevertrag vorgelegt und auch erklärt, dass alle im Übergabevertrag enthaltenen Punkte vereinbart worden seien, einen anderen Vertrag (zur Frage, ob eine Vereinbarung betreffend die Substanzabgeltung existiere) es aber nicht gebe.

Mit Bescheid vom 13. März 2023 wurde der Bf. in weiterer Folge zur Einkommensteuer für das Jahr 2021 veranlagt; dabei setzte die Abgabenbehörde Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 1.438,44 € (statt mit 763,44 €) an und begründete dies damit, dass die Substanzabgeltung iHv 675,00 € nur geltend gemacht werden könne, wenn zwischen Eigentümer und dem Fruchtnießer ein Substanzabgeltungsvertrag geschlossen worden sei; da auch im Übergabevertrag keine Vereinbarung darüber getroffen worden sei, gebe es für eine entsprechende Berücksichtigung keine rechtliche Grundlage.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2021 erhobenen Beschwerde vom 5. April 2023 (am 12.4.2023 bei der Abgabenbehörde per Post eingelangt) wandte sich die steuerliche Vertretung des Bf. gegen das Versagen der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Substanzabgeltung und führte dazu aus, dass selbstverständlich ein Substanzabgeltungsvertrag abgeschlossen worden sei; da dieser mündlich vereinbart worden sei (ein Naheverhältnis zwischen Eigentümer und Fruchtnießer liege vor), könne dieser jedoch nicht vorgelegt werden.

Nach Durchführung eines weiteren, unbeantwortet gebliebenen Vorhalteverfahrens (vgl. abgabenbehördliches Ergänzungsersuchen vom 16.5.2023, wonach der Bf. im Hinblick auf das eingeräumte Fruchtgenussrecht ersucht wurde, bekannt zu geben, wer die gegenständliche Vermietung betreibe und um was für eine Art Vermietung es sich genau handle, und zum Nachweis Mietverträge, Angebote, Zusagen, etc. vorzulegen; außerdem wurde der Bf. gebeten, das Anlageverzeichnis sowie eine vollständige Überschussrechnung, insbesondere aber eine Aufstellung der übrigen Werbungskosten vorzulegen) wies das Finanzamt das Beschwerdebegehren mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. September 2023 ab und änderte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 13. März 2023 insofern zu Ungunsten des Bf. ab, als es auch (neben der beantragten Substanzabgeltung iHv 675,00 €) die geltend gemachten "übrigen Werbungskosten" iHv 7.072,87 € unberücksichtigt ließ und sohin die in Rede stehenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 8.511,31 € ansetzte; auf die diesbezügliche, zusätzliche Bescheidebegründung (Verf 67) der Abgabenbehörde vom selben Tag wird verwiesen).

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 14. September 2023 (beim Finanzamt am 19.9.2023 per Post eingelangt) wurde dagegen ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Dabei gab sie noch Nachstehendes (wörtlich) an:

"Das Finanzamt hat sämtliche Werbungskosten gestrichen, nur, weil ein Fragenvorhalt nicht oder nicht rechtzeitig beantwortet wurde. Meines Erachtens nach hat dies nicht viel mit einer sorgfältigen amtlichen Ermittlungspflicht zu tun, welche vor allem auch bei Steuerpflichtigen anzuwenden ist, die stets ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen sind. Beiliegend nun eine Überschussrechnung 2021 (ein entsprechendes E1b wurde schon lange elektronisch eingereicht); der Substanzabgeltungsvertrag iHv 675,00 € p.a. wurde mündlich abgeschlossen, da ein Naheverhältnis besteht, und die Vertragsparteien ein sehr freundschaftliches Verhältnis pflegen.

Mündliche Verträge sind rechtlich verbindlich; diese können jedoch Dritten gegenüber natürlich nicht so zum Ausdruck gebracht werden, wie schriftliche Vereinbarungen."

Die nunmehr vorgelegte Überschussrechnung 2021 stellt sich wie folgt dar:

"Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2021"

Whg/Gde X, N-Straße-x

1. Einnahmen:

Mieteinnahmen Wohnung	7.560,00 €
Betriebskosten	2.880,00 €

2. Werbungskosten:

ant. Versicherungen	632,27 €		
ant. Grundsteuer	132,69 €		
Verwaltung (km-Geld, Telefon, ...)	2.400,00 €		
ant. Wasser/Kanal/Müll/Strom	1.218,47 €		
ant. Heizung	1.405,81 €		
ant. kleinere Instandhaltungen	356,90 €		
Rechtsanwalt/Notar - Anteil FGR	766,52 €		
anteilig Rasen	517,10 €		
Instandsetzung 2021 1. Fünfzehntel	221,79 €		
Weiterverr FGR	675,00 €		
AFA Gebäude	1.350,00 €	2.025,00 €	9.676,56 €
			763,44 €
		10.440,00 €	10.440,00 €

Im Zuge eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 12.10.2023, wonach der Bf. betreffend die geltend gemachten Werbungskosten ersucht wurde, die in der mit Vorlageantrag beigebrachten Überschussrechnung aufgelisteten Posten "Verwaltungskosten" in Höhe von 2.400,00 € belegmäßig nachzuweisen sowie den Veranlassungszusammenhang mit der gegenständlichen Vermietung darzulegen) wurde von Seiten des Bf. am 3. November 2023 noch folgende Zusammenstellung des Verwaltungsaufwandes elektronisch vorgelegt:

"Zusammenstellung sonstiger Kosten - Verwaltung"

Betreuung der Liegenschaft durch den Enkel - monatlich 60,00 € (Herr Bf ist Jahrgang xxyy und braucht für die modernen Techniken, wie E-Mail, el. Bankzugang sowie für Telefon und Post Unterstützung)	720,00 €
Km-Gelder - durchschnittlich 4 mal p.a. zu Steuerberater - 1 Weg 25 km	84,00 €
Verwaltung und Lagerkosten (BU-Unterlagen) - 2 m ² a 9,00 € p.m.	216,00 €
	1.020,00 €
die restlichen Kosten wurden pauschal angesetzt (Telefon, anteilig Internet, Bankgebühren, Werbung, Repräsentation u. dgl. ...)	1.380,00 €
	2.400,00 €

Das Finanzamt legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte

Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im diesbezüglichen Vorlagebericht vom 16. November 2023 gab die Abgabenbehörde nach einer kurzen Sachverhaltsdarstellung zur strittigen Substanzabgeltung sowie zu den strittigen übrigen Werbungskosten (KZ 9530) noch Folgendes (wörtlich) an:

“Substanzabgeltung:

Da im Vorlageantrag betreffend die Geltendmachung der Substanzabgeltung kein von der Beschwerde abweichendes Vorbringen erstattet wurde, kann diesbezüglich auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen werden.

Überdies wird ausgeführt, dass im streitgegenständlichen Jahr bereits die AfA für das vermietete Objekt gewährt wurde, weshalb die Geltendmachung einer Substanzabgeltung ohnehin nicht in Betracht kommt.

Übrige Werbungskosten:

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen aufklärbar sind (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247; Ritz, BAO⁶ § 138 Tz 1).

Gemäß § 161 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen und - soweit nötig - tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Gemäß § 161 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung jene Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Werbungskosten sind zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen; als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Rz 55). Vorausgeschickt wird, dass entgegen der Behauptung des Bf. nicht sämtliche Werbungskosten gestrichen wurden, sondern lediglich die trotz Aufforderung vom 16.05.2023 nicht nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten übrigen Werbungskosten in KZ 9530.

Im Zuge des Vorlageantrages erfolgte erstmalig die Übermittlung einer Aufstellung dieser übrigen Werbungskosten.

Mit nochmaligem Ersuchen um Ergänzung vom 12.10.2023 wurde der Bf. aufgefordert einen belegmäßigen Nachweis des in der im Vorlageantrag beigebrachten Überschussrechnung aufgelisteten Postens “Verwaltungskosten” zu erbringen. Dieses Ersuchen um Ergänzung wurde mit einer Aufstellung der Kosten beantwortet, ein belegmäßiger Nachweis erfolgte weder dem

Grunde noch der Höhe nach und ist nach Ansicht der Abgabenbehörde diesen Kosten daher der Abzug zu versagen.

Des Weiteren spricht sich die Abgabenbehörde gegen die Anerkennung der Kosten "Rechtsanwalt/Notar - Anteil FGR" aus, da sich im Übergabevertrag vom 01.09.2021 unter Punkt 9. ausdrücklich die Übernehmerseite verpflichtet, sämtliche mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Vertrages verbundenen Notarkosten, Steuern, Abgaben und Gebühren zu tragen und die Übergeberseite diesbezüglich vor einer Inanspruchnahme vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Im Übrigen erscheinen nach Ansicht der Abgabenbehörde die restlichen Kosten glaubhaft. Es wird daher beantragt, die übrigen Werbungskosten in KZ 9530 abweichend von der Beschwerdeentscheidung, mit Ausnahme der Kosten "Rechtsanwalt/Notar - Anteil FGR" in Höhe von 766,52 € sowie der Verwaltungskosten in Höhe von 2.400,00 €, anzuerkennen. ""

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, besteht im konkreten Fall nach Vorlage der dem Vorlageantrag vom 14. September 2023 angeschlossenen Überschussrechnung 2021 sowie der in Erwiderung auf den abgabenbehördlichen Vorhalt vom 12. Oktober 2023 vorgelegten "Zusammenstellung sonstiger Kosten - Verwaltung" allein (noch) Streit über die Abzugsfähigkeit der im Zusammenhang mit der gegenständlichen Wohnungsvermietung als Werbungskosten geltend gemachten **Verwaltungskosten** iHv 2.400,00 €, **Kosten für "Rechtsanwalt/Notar - Anteil FGR"** iHv 766,52 € sowie **Zahlung für Substanzabgeltung** iHv 675,00 €.

Vorab sei erwähnt, dass sich der erkennende Richter grundsätzlich den Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt; dementsprechend wird auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung vom 4. September 2023 sowie im Vorlagebericht vom 16. November 2023 verwiesen.

Zu den einzelnen strittigen Punkten wird noch Folgendes ausgeführt:

1. Verwaltungskosten:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Es ist Sache desjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, *selbst*

einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Tz 55, mwN).

Im konkreten Fall wurde der Bf. von Seiten des Finanzamtes - wie oben im Verfahrensgang dargestellt - mittels Ergänzungsschreiben vom 12. Oktober 2023 ausdrücklich ersucht, die in der mit Vorlageantrag vorgelegten Überschussrechnung 2021 als Werbungskosten geltend gemachten Abzugsposten *“Verwaltungskosten“* im Betrage von 2.400,00 € *belegmäßig nachzuweisen* sowie den Veranlassungszusammenhang dieser Kosten mit der gegenständlichen Vermietung darzulegen.

Indem von Seiten des Bf. in weiterer Folge allein die im Verfahrensgang dargestellte Zusammenstellung des Verwaltungsaufwandes vorgelegt wurde, wurde der geforderte *belegmäßige Nachweis* dieser Werbungskosten weder dem Grunde noch der Höhe nach erbracht.

In diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass der Bf. auf diesen Umstand mit Vorlagebericht vom 16. November 2023 hingewiesen wurde, in weiterer Folge aber dennoch keinen Versuch unternommen hat, die diesbezüglichen unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes (durch Vorlage von Beweismitteln) zu entkräften.

Dass der Bf. entsprechende Einzelnachweise über die einzelnen Abzugsposten lt. seiner Zusammenstellung nicht erbringen hätte können oder inwiefern entsprechende konkrete Aufzeichnungen bzw. die Vorlage entsprechender Beweise unzumutbar hätte sein sollen, ist im Übrigen nicht ersichtlich und wurde auch nicht behauptet.

Im Beschwerdefall ist damit offensichtlich, dass der Bf. trotz seiner Offenlegungs- bzw. Mitwirkungspflicht an der Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes nicht hinreichend nachgekommen ist. Dies obwohl es in seiner Verantwortung gelegen gewesen wäre, zur Beseitigung von Zweifeln die Richtigkeit seines Anbringens durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu beweisen; ein Beweis wäre nach Ansicht des erkennenden Richters durchaus zumutbar gewesen.

Unter diesen Umständen ist die Beurteilung durch die Abgabenbehörde nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn sie die nicht konkret nachgewiesenen (teils lediglich in Art eines Pauschales geltend gemachten) Werbungskosten nicht anerkannt hat. Vor diesem Hintergrund kann dem in Rede stehenden Beschwerdebegehren sohin kein Erfolg beschieden sein.

2. **Kosten für "Rechtsanwalt/Notar - Anteil FGR":**

Wie von der Abgabenbehörde im Vorlagebericht vom 16. November 2023 unter Verweis auf den gegenständlichen Übergabevertrag (Pkt. 9.1) unwidersprochen vorgebracht wurde, hatte die Übernehmerseite (EH) sämtliche mit der Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Vertrages verbundenen Notarkosten, Steuern, Abgaben und Gebühren zu tragen und sich verpflichtet, die Übergeberseite (die Eltern von EH) diesbezüglich von einer Inanspruchnahme *vollkommen* schad- und klaglos zu halten.

Angesichts dieser klaren vertraglichen Regelung, wonach zweifelsfrei davon auszugehen war, dass die als Werbungskosten geltend gemachten - im Übrigen ebenfalls weder dem Grunde noch der Höhe nach nachgewiesenen (in diesem Zusammenhang wird auch auf die obigen Ausführungen zu den strittigen Verwaltungskosten verwiesen) - Kosten jedenfalls nicht vom Bf., sondern vielmehr von seiner Tochter zu tragen waren, war der Vorgangsweise des Finanzamtes beizupflichten und das diesbezügliche Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen.

3. **Zahlung für Substanzabgeltung:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. *Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind jedoch nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden (in § 16 Abs. 1 EStG 1988) ausdrücklich zugelassen ist.*

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sieht als Werbungskosten bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, die Absetzung für Abnutzung (AfA) als Werbungskosten vor, die sich auf die Wertminderung des Vermögensgegenstandes bezieht. Die AfA stellt ihrem Wesen nach eine pauschalierte Form der Schaffung einer periodenrichtigen Besteuerung dar, indem die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die Dauer der Nutzung des Wirtschaftsgutes verteilt werden (vgl. Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 7 Tz 1; Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 7 Anm 1). Der Zweck der steuerlichen Absetzung für Abnutzung liegt in der Berücksichtigung des bei der Einkunftserzielung eintretenden Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes mit mehrjähriger Nutzungsdauer (vgl. VwGH 30.6.2022, Ro 2021/15/0004). Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige eigenes - ihm als *wirtschaftlichem Eigentümer* zurechenbares - Vermögen, das durch die Nutzung einem Wertverzehr unterworfen ist, für die Einkunftserzielung einsetzt (vgl. VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, *es sei denn, dass*

dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt. Die AfA soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt. Genau dieser Wertverzehr trifft aber den Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht den Fruchtnießer, der (auch bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss) bereits ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Ein Vorbehaltsfruchtgenuss dahingehend, dass das Eigentum an einem Wirtschaftsgut unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes unentgeltlich übertragen wird, bewirkt idR keine Änderung in der bisherigen Zurechnung der Einkünfte zum nunmehrigen Fruchtnießer. Voraussetzung der Einkünftezurechnung an den Fruchtnießer ist, dass diesem die Disposition über die Einkünfte möglich ist [vgl. Reinold/Inzinger/Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 2 Anm 49 (Stand 1.2.2023, rdb.at); Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 Tz 148; Jakom/Ehgartner EStG, 2024, § 2 Rz 45].

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer bzw. auf die Zeit der möglichen Nutzung geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. zB Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2024, § 7 Rz 26, mwN; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 2 Tz 111; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Ist der Fruchtgenussberechtigte *nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer* der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, wird in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR) eine **Zahlung für Substanzabgeltung** als "*AfA-Ersatz*" beim Vorbehaltsfruchtgenuss unter bestimmten Voraussetzungen anerkannt. Leistet somit im Fall des Vorbehaltsfruchtgenusses der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für die Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, dann ist diese Zahlung beim Fruchtnießer abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erzielt eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht. Nach Rz 113a EStR ist Voraussetzung für die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller eine *ausreichend publizitätswirksam dokumentierte* vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung (zB in Form eines Notariatsaktes) und die tatsächliche Leistung der Zahlung. Wurde im Zeitpunkt der Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen.

Gegenständlich steht außer Streit, dass die gegenständlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Bf. (weiterhin) zuzurechnen waren, der Bf. als Fruchtnießer zugleich wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes bzw. des Mietobjektes war [im Hinblick auf die

Frage, ob die Position des Fruchtnießers (Bf.) der eines wirtschaftlichen Eigentümers entsprach, wird insbesondere auf Pkt. 5.1.b und d (Umfang des Fruchtgenussrechtes und Umbaurecht der berechtigten Seite) sowie auf 5.2. (Belastungs- und Veräußerungsverbot) des gegenständlichen Übergabevertrages verwiesen) und ihm daher auch der AfA-Abzug zustand. Für die AfA-Berechtigung beim Vorbehaltsfruchtnießer sprach im Übrigen auch die Tragung der ehemaligen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten durch den nunmehrigen Fruchtnießer (oder seinen unentgeltlichen Rechtsvorgänger). Entsprechend Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2024, § 7 Rz 26, trifft der durch die Nutzung zur Einkünfteerzielung eintretende Wertverzehr zudem den Fruchtnießer und ehemaligen zivilrechtlichen Eigentümer, zumal der mit dem Vorbehaltsfruchtgenuss Belastete eine von vorneherein durch das Fruchtgenussrecht belastete und damit im Wert geminderte Liegenschaft zugewendet erhält.

Zahlungen für Substanzabgeltung finden im Gesetz keine Deckung; sie sind in § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht enthalten (gemäß der klaren gesetzlichen Regelung des § 16 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 sind Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, **"als dies ausdrücklich zugelassen ist"**) und entsprechen [als AfA-Surrogate; sie werden nicht deshalb geleistet, um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten bzw. zu behalten, sondern um den Verlust der AfA zu kompensieren, weil dies in den Einkommensteuerrichtlinien so vertreten wird] auch nicht dem Konzept der Überschusseinkünfte.

Aufwendungen und Ausgaben für die Wertminderung von Wirtschaftsgütern (eines Gebäudes), wie eben auch die in Rede stehende Abgeltung für Abnutzung, sind damit nur im Rahmen einer Gebäude-AfA iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig.

Erlassmäßige Regelungen der Finanzverwaltung - wie eben die in den Einkommensteuerrichtlinien zugelassene Substanzabgeltung - sind keine Rechtsnormen und entfalten daher für das Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung.

Im konkreten Fall war zudem zu berücksichtigen, dass die in Rede stehende Erlassregelung gerade die **fehlende** AfA-Berechtigung beim Vorbehaltsfruchtgenuss kompensieren soll; gegenständlich dem Bf. aber unstrittig die AfA zustand bzw. bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Berücksichtigung fand. Im Übrigen wurde - wie vom Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung zu Recht ausgeführt wurde (in diesem Zusammenhang wird auch auf die Vorhaltswirkung einer Beschwerdeentscheidung hingewiesen) - die von Seiten des Bf. behauptete mündliche Vereinbarung *"weder der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekanntgegeben noch die Existenz und die Durchführung durch einen Notariatsakt oder eine entsprechende Anzeige nachgewiesen"*. Mangels (ausreichend) publizitätswirksam nach außen dokumentierter und inhaltlich (ausreichend) konkretisierter Vereinbarung wäre die strittige mündliche Substanzabgeltung steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Ein Nutzungsentgelt iHv nur 675,00 € würde im Übrigen auch einem Fremdvergleich nicht

standhalten und wäre es grundsätzlich wohl unüblich, dass ein Vorbehaltsfruchtnießer an den Fruchtgenussbelasteten ein Nutzungsentgelt entrichtet.

Die Anerkennung der Abgeltung für Abnutzung - über die von der Abgabenbehörde gewährte Gebäude-AfA iHv 1.350,00 € hinaus - kommt sohin nicht in Betracht und war der Beschwerde daher auch in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 7. Oktober 2024