

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Helga Woschank in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. November 2022 betreffend Einkommensteuer 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2021 bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz Bf.) - nach Übergabe und Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - als wirtschaftlicher Eigentümerin die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die vermieteten Gebäude bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusteht.

I. Verfahrensgang

1.) In der eingereichten Einkommensteuererklärung für 2021 erklärte die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 21.561,70.

Gemäß der Einnahmen/Ausgaben Rechnung hatte die Bf. einen Betrag von Euro 10.776,34 als Gebäude-AfA für die übergebenen Mehrparteienhäuser in Abzug gebracht.

2.) Die belangte Behörde anerkannte im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 vom 16.11.2022** die geltend gemachte Gebäude-AfA mit folgender Begründung nicht:

Mit Übergabevertrag vom 30.11.2015 wurden die Liegenschaften an Ihre Tochter und zur Hälfte an Ihrem Sohn und zur Hälfte an Ihre Tochter, unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes übertragen. Die Absetzung für Abnutzung kann nur vom wirtschaftlichen Eigentümer in Anspruch genommen werden, außer der Fruchtgenussberechtigte leistet an den Fruchtgenussbesteller eine Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA. Lt. Ihren Angaben wurde keine Substanzabgeltung an die wirtschaftlichen Eigentümer geleistet, daher ist die Geltendmachung der AfA zu versagen. (siehe RZ 113a EstR.)

3.) In der fristgerecht erhobenen **Beschwerde vom 15.12.2022** führt die Bf ins Treffen, dass sie wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaften sei:

Im Rahmen der Übergabe habe sie sich - grundbücherlich sichergestellt - das Fruchtgenussrecht zurückbehalten und sich zu ihren Gunsten ein Belastungs- und Veräußerungsverbot einräumen lassen. Sie führe seit der Übergabe den Betrieb der Vermietung – wie vor der Übergabe - unverändert fort, sie trage Betriebs- und Erhaltungskosten ebenso wie Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, die über den bloßen Erhalt der Substanz hinausgehen, bzw. auch Herstellungsaufwand für diese Liegenschaften, wie dem Anlagenverzeichnis zu entnehmen sei.

4.) Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30.01.2023** wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, da die Beschwerdeführerin nicht wie eine Eigentümerin über die Sache verfügen könne. Dies sei dann der Fall, wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag vereinbart worden wäre, dass die Fruchtgenussberechtigte eine Veräußerung des Grundstückes erwirken und die Wertsteigerung des Grundstückes lukrieren könne oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen müsse.

Die AfA könne nur der wirtschaftliche Eigentümer in Anspruch nehmen, außer der Fruchtgenussberechtigte leiste an den Fruchtgenussbesteller eine Substanzabgeltung in Höhe der geltend gemachten AfA.

5.) Im innerhalb offener Frist eingebrachten **Vorlageantrag vom 28.02.2023** verwies die Bf. auf ihre Beschwerdeausführungen.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte den bisher vertretenen Standpunkt beibehaltend die Abweisung der Beschwerde.

6.) Über Ersuchen teilte die Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass sie alle Tätigkeiten, welche im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen, selbst vornehme wie die Bewerbung freier Wohnungen, Mietersuche und Auswahl, Abschluss von Mietverträgen und Übergabe der Wohnungen, Organisieren der Durchführung von Reinigungsarbeiten vor Übergabe und nach Rückgabe der Wohnungen und der allgemeinen Teile, Entgegennahme und Verwahrung der Kautionen, Veranlassung von Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, Ab/An-Ummeldung bei Energieversorgern bei Mieterwechsel, Erstellung der Abrechnung und Kontrolle der Mietzinsvorschreibungen, der Betriebs-, Heiz und Warmwasserkosten, etc..

Als Nachweis übermittelte die Bf. entsprechende Unterlagen und Aufzeichnungen (z.B.: E-Mail-Verkehr [Energie *** L4 Top 3 und L6 Z+8], u.a. Mietvertrag und Aufzeichnungen zum beendeten Mietvertrag YX [L6 Z+8] und XY [L 4 2020], Mietvertrag und Kautionsbestätigung X [Z], etc...).

7.) Auf ihre bisherigen Vorbringen verweisend, wiederholte die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung, sie übe im Rahmen ihrer nach der Übergabe unverändert gebliebenen Tätigkeit iZm der Vermietung sämtliche erforderliche Tätigkeiten aus und ergänzte, dass sie sozusagen das (Ausfall-)Risiko im Falle der Nichtvermietung einer Wohnung trage.

Investitionen würden ausschließlich von ihr getätigt. Vom Eigentumsübergang seien die Mieter mündlich verständigt worden.

Eine Substanzabgeltung sei bei Abschluss des Übergabsvertrages kein Thema gewesen. Die vordergründige Absicht der Bf. habe in einer geordneten Übergabe der Liegenschaften an ihre Kinder mit der unverändert zu bleibenden Stellung der Bf. als Vermieterin bestanden und keineswegs darin die Begünstigten später zu einem Verkauf zu zwingen.

Der Hintergrund für die Regelung in Punkt 3.2. des Übergabsvertrages sei darin gelegen, dass die Bf. im Falle eines Verkaufes den Wert der von ihr getätigten Investitionen abschöpfen könne, denn da die zivilrechtlichen Eigentümer kein Geld investierten, sei der Wertzuwachs der Bf. zuzurechnen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

1.) Die Bf. war grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaften EZ 3 unbebaut (unbebautes Grundstück), EZ Mietobjekt 2 (Mehrparteienhaus, Mietobjekt 2) und EZ Mietobjekt 1 (Mehrparteienhaus Mietobjekt 1).

2.) Mit am **30.12.2015 unterzeichneten Notariatsakt** übertrug die Bf. im Rahmen eines Übergabevertrages samt partiellem Pflichtteilsverzicht ihr Eigentumsrecht an den angeführten Liegenschaften an ihre Kinder.

Vertragsgegenständlich behielt sich die Bf. - grundbücherlich sichergestellt - das Fruchtgenussrecht bezüglich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an den übergebenen Liegenschaften unter Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot zurück. Vertragsgegenständlich wurde u.a. vereinbart:

".....----- *Drittens--Gegenleistungen*-----"

3.1. Als Gegenleistung für die vertragsgegenständliche Übergabe bedingt sich die Übergeberin aus und verpflichten sich die Übernehmer jeweils mit Wirkung auch für ihre jeweiligen

Rechtsnachfolger im Eigentum der jeweiligen Übergabsobjekte der Übergeberin zu leisten beziehungsweise folgende Rechte einzuräumen:

a) auf deren Lebzeit und unentgeltlich das Fruchtgenussrecht an allen Übergabsobjekten im Sinne der Bestimmungen der §§ 509 ff ABGB (Paragraf fünfhundertneun fortfolgende Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch), somit das Recht, diese Liegenschaften und die darauf allenfalls befindlichen Gebäude wie eine Eigentümerin unter Schonung der Substanz ohne jede Einschränkung zu nutzen und zu genießen, verbunden mit der Pflicht, diese Teile des Übergabsobjektes in dem Stand zu erhalten, in dem sie es übernommen hat.

Auch sämtliche Betriebs- und Verbrauchskosten sowie öffentliche Abgaben hat die Berechtigte weiterhin selbst zu bezahlen;

b) Weiters verpflichten sich die Übernehmer, die Übergabsobjekte ohne die ausdrückliche Zustimmung der Übergeberin weder zu belasten noch zu veräußern und räumen ihr als ihrer Mutter hiermit das Belastungs- und Veräußerungsverbot daran ein.

3.2. Die Vertragsparteien vereinbaren einvernehmlich, dass die Übergeberin, wenn sie auf ihr Veräußerungsverbot verzichtet und einer Veräußerung zustimmt, die Differenz zwischen dem einvernehmlich festgelegten und dem zum Zustimmungszeitpunkt zu ermittelnden Verkehrswert von den jeweiligen Übernehmern als Abgeltung ihrer Investitionen und der ihr zustehenden stillen Reserven ausbezahlt erhält.

3.3. Dazu wird Rechtsannahme erklärt und grundbücherliche Sicherstellung als Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes nach Inhalt des Punktes 3.1. a) und als Eigentumsbeschränkung des Belastungs- und Veräußerungsverbot bei den Übergabsobjekten vereinbart.

....

4.1. Die Übergabe und Übernahme des Übergabsobjektes in den Besitz der jeweiligen Übernehmers unter Übergang von Nutzung, Last, Vorteil, Gefahr und Zufall erfolgt mit Unterfertigung dieses Vertrages

4.2. Ab diesem Zeitpunkt haben die jeweiligen Übernehmer - nach Maßgabe der Bestimmungen zum vereinbarten Fruchtgenussrecht - sämtliche Kosten, Steuern und Gebühren der jeweiligen Übergabsobjekte zu tragen.

.....

6. Bewertung, Einheitswert

6.1. Vom Finanzamt Klagenfurt wurde nach Auskunft der Vertragsteile für

6.1.1. die Liegenschaft EZ Mietobjekt 2 zu EW-AZ1 per 01.01.2014 (ersten Jänner zweitausendvierzehn) ein einfacher erhöhter Einheitswert von € 59.228,36

(neunundfünfzigtausendzweihundert-achtundzwanzig Euro sechsunddreißig Cent),

6.1.2. die Liegenschaft EZ Mietobjekt 1 zu EW-AZ2 per 01.01.2014 (ersten Jänner zweitausendvierzehn) ein einfacher erhöhter Einheitswert von € 43.240,34 (dreißigtausendzweihundertvierzig Euro vierunddreißig Cent), festgestellt.

6.1.3. für die Liegenschaft EZ 3 unbebaut ist bisher eine gesonderte Festsetzung noch nicht erfolgt.

6.2. Die Vertragsparteien erklären, dass die gegenständliche Übertragung an einen

Angehörigen im Sinne des § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG (Paragraph sieben Absatz eins Ziffer eins Grunderwerbsteuergesetz 1987) erfolgt und daher als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der dreifache steuerliche Einheitswert in Anspruch genommen wird. Weiters liegt ein begünstigter Erwerbsvorgang im Sinne des § 26a GGG (Paragraph sechsundzwanzig a Gerichtsgebührengesetz) vor.
....."

3.) In der Einnahmen/Ausgaben Rechnung schlüsselte die Bf. wie folgt auf:

EINNAHMEN - AUSGABENRECHNUNG 2021
aus Vermietung und Verpachtung

1. EINNAHMEN	SUMME	L4	L6	unbebaute
Mieteinnahmen	€ 88 755.47	€ 29 859.62	€ 58 895.85	€ 0.00
Pacht für unbebaute Grundstücke	€ 60.00	€ 0.00	€ 0.00	€ 60.00
Vergütung Strom	€ 0.00	€ 0.00	€ 0.00	€ 0.00
Umsatzsteuergutschrift	€ 0.00	€ 0.00	€ 0.00	€ 0.00
EINNAHMEN 2021	€ 88 815.47	€ 29 859.62	€ 58 895.85	€ 60.00

2.1. Abschreibungen

AfA von Gebäude Anlage Nr. 1A	€ 2 648.92	€ 2 648.92	€ 0.00	€ 0.00
AfA von Gebäude Anlage Nr. 1B	€ 8 127.42	€ 0.00	€ 8 127.42	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 46, 2013	€ 2 354.12	€ 0.00	€ 2 354.12	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 46a, 2014	€ 579.30	€ 0.00	€ 579.30	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 47, 2013	€ 2 262.71	€ 0.00	€ 2 262.71	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 48, 2013	€ 620.47	€ 0.00	€ 620.47	€ 0.00
6,67% von Anlage Nr. 49, 2013	€ 2 895.28	€ 0.00	€ 2 895.28	€ 0.00
6,67% von Anlage Nr. 49a, 2014	€ 295.82	€ 0.00	€ 295.82	€ 0.00
6,67% von Anlage Nr. 49b, 2015	€ 112.00	€ 0.00	€ 112.00	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 51, 2013	€ 1 153.52	€ 0.00	€ 1 153.52	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 51a, 2014	€ 1 468.45	€ 0.00	€ 1 468.45	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 52, 2013	€ 701.38	€ 0.00	€ 701.38	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 53, 2014	€ 2 504.01	€ 0.00	€ 2 504.01	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 54, 2014	€ 591.09	€ 0.00	€ 591.09	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 55, 2014	€ 159.85	€ 159.85	€ 0.00	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 56, 2014	€ 251.30	€ 251.30	€ 0.00	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 57, 2015	€ 3 978.89	€ 0.00	€ 3 978.89	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 57a, 2016	€ 1 150.96	€ 0.00	€ 1 150.96	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 58, 2015	€ 555.05	€ 0.00	€ 555.05	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 58a, 2016	€ 133.80	€ 0.00	€ 133.80	€ 0.00
10% von Anlage Nr. 59, 2016	€ 406.43	€ 0.00	€ 406.43	€ 0.00
6,67% von Anlage Nr. 60, 2020	€ 631.70	€ 0.00	€ 631.70	€ 0.00
6,67% von Anlage Nr. 61, 2020	€ 365.53	€ 0.00	€ 365.53	€ 0.00

4.) Als Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA Mietobjekt 1 legte die Bf. einen Wert von ATS 2,430.000,00 zum 31.12.1993 zugrunde und berücksichtigte eine jährliche AfA von ATS 36.450,00 (66 Jahre), ab 2002 in Euro **2.648,00**.

Die (fiktiven) Anschaffungskosten zum 22.12.2000 für das Mietobjekt Mietobjekt 2 ermittelte die Bf. iHv Euro 366.100,00 und setzte einen jährlichen Afa-Betrag im Ausmaß von Euro 8.127,42 einkünftermindernd an.

Der der Gebührenberchnung zugrundegelegte dreifache steuerliche Einheitswert nach Punkt 6.2. des Übergabsvertrages beträgt für die (Mietobjekt 1) Euro 129.721,02, jener für die (Mietobjekt 2) Euro 177.685,08.

5.) Seit der Übergabe unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes führt die Bf. als Vorbehaltsfruchtgenussberechtigte die Vermietungstätigkeit betreffend die übergebenen Mietobjekte (Mehrparteienhäuser auf den Liegenschaften Mietobjekt 1 und Mietobjekt 2) unverändert fort.

Sie trägt Betriebs- und Erhaltungskosten und tätigt laufend Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten für diese Liegenschaften (Zentralheizungseinbau im Jahr 2013, 2014 und 2015, Instandsetzung einzelner Wohneinheiten, Reparatur Dachbodenisolierung, Terrasseninstandsetzung [2014 und 2016], Sanierung Dachgeschosswohnungen [2015], Terrassensanierung [2015, 2016], Garagentore, etc...).

Die Summe der vornehmlich für die einzelnen Wohneinheiten in Anspruch genommenen Zehntelabsetzungen beträgt im Streitjahr Euro 19.457,41. Den Aufwand für den Zentralheizungseinbau im Jahr 2013 samt diesbezüglichen Aufwendungen in den Jahren 2014 und 2015 verteilte die Bf. auf 15 Jahre (in Summe Euro 3.303,10 im Streitjahr).

6.) Den mit dem Ehepaar Ehepaar X als Mieter am 23.04.2021 abgeschlossenen Mietvertrag betreffend der Wohnung Z in der Mietobjekt 2 unterfertigten die Bf. als Vermieterin, das Ehepaar X als Mieter sowie die Tochter und der Sohn der Bf. als Eigentümer.

Die Bestätigung über den Erhalt der Kautionsunterzeichnete die Bf..

Stromab- und -ummeldung unter Bekanntgabe des Zählerstandes erledigte die Bf..

7.) Zusammenfassend ist festzustellen:

Zwischen den Parteien ist die Höhe der Gebäude-AfA selbst iAv Euro 2.648,92 sowie iAv EUR 8.127,42 unstrittig.

Die Intention der Bf. für die Unterfertigung des Übergabsvertrages vom 30.12.2015 lag darin, eine "geordnete Übergabe" der Liegenschaften an ihre Kinder unter Zurückbehaltung des Fruchtgenusses an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen.

Weder wurde eine Abgeltung für den Substanzverlust im Übergabsvertrag vereinbart, noch war die Leistung einer solchen überhaupt Thema zwischen der Bf. und ihren Kindern.

Die Bf. ist Vorbehaltsfruchtgenussberechtigte iSd §§ 509 ABGB bezüglich der im Übergabsvertrag angeführten Liegenschaften.

Der Bf. stehen keine über die eingeräumten Fruchtgenussrechte hinausgehenden Rechte zu, sie kann nicht – gleich einem Eigentümer – über die Mietobjekte bestimmen, nämlich diese weder veräußern noch belasten noch insbesondere die Art der Nutzung- ohne Zustimmung der Eigentümer - ändern.

Sie ist vertraglich nicht verpflichtet etwaig eintretende Wertminderungen (etwa im Falle eines Brandes) den Eigentümern zu ersetzen.

Im Falle der Zustimmung zur Veräußerung des/der Mietobjekte/s steht der Bf. der nach Punkt 3.2. zu bestimmende Differenzbetrag zwischen Verkehrswert im Zustimmungszeitpunkt und dem im Übergabsvertrag festgelegten Wert (= Einheitswert) zu.

Die Bf. tätigte Instandhaltungs- und Insetzungsaufwendungen im dargestellten Umfang, die sie durch Inanspruchnahme der AfA (in 1/10 oder 1/15 Beträgen) einkünftermindernd berücksichtigt, aber keine Herstellungsaufwendungen (vgl. Anlageverzeichnisse).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt fusst auf den von der belangten Behörde vorgelegten Akten, den einliegenden Unterlagen und Dokumenten, insbesondere dem Übergabsvertrag sowie den von der Bf. übermittelten Eingaben und Beilagen.

Insbesondere ist dem Übergabsvertrag vom 31.12.2015 zu entnehmen, dass sich die Bf. als Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaften das Fruchtgenussrecht an den vermieteten bzw. verpachteten Mietobjekten auf Lebzeit unter Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot zu ihren Gunsten zurückbehielt.

Wie im Rahmen der mündlichen Verhandlung von beiden Parteien bestätigt wurde, ist die Höhe der Gebäude-AfA selbst iAv Euro 2.648,92 sowie iAv EUR 8.127,42 zwischen den Parteien unstrittig.

Dass die Bf. die iZm der Vermietungstätigkeit stehenden Tätigkeiten vornahm, zeigen die von ihr übermittelten Unterlagen, wie die (zum Teil händisch geführten) Aufzeichnungen über bzw. für die Betriebskostenabrechnungen, welche die Bf. vornimmt, sowie Mailnachrichten, wie beispielsweise die Vornahme der Stromab- und -anmeldungen im Zuge der Neuvermietung von Wohneinheiten. So unterzeichnete die Bf. auch die Entgegennahme der Kautions vom Ehepaar X. Eingehende Rechnungen über bezüglich der Mietobjekte erteilte Instandsetzungs- oder Instandhaltungsarbeiten sind an die Bf. gerichtet.

Eine Vereinbarung der Leistung einer Substanzabgeltung für Wertminderung ist dem Übergabsvertrag nicht zu entnehmen und wurde von der Bf. auch im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass die Zahlung einer solchen nicht Thema im Zuge der Übergabe gewesen war. Die vordergründige Intention für die Unterfertigung des Übergabsvertrages vom 30.12.2015 war darin gelegen, eine "geordnete Übergabe" der Liegenschaften an ihre Kinder unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen.

Dass der Bf. keine über die eingeräumten Fruchtgenussrechte hinausgehenden Rechte zustehen, ergibt sich aus den im Übergabsvertrag getroffenen Vereinbarungen, wonach die Bf. diese Liegenschaften und die darauf allenfalls befindlichen Gebäude wie eine Eigentümerin unter Schonung der Substanz ohne jede Einschränkung **zu nutzen und zu genießen** berechtigt

ist, verbunden mit der Pflicht, diese Teile des Übergabsobjektes in dem Stand zu erhalten, in dem sie es übernommen hat.

Durch die solcherart vorgenommene Rechtseinräumung wurden der Bf. keine über das Fruchtgenussrecht hinausgehenden Rechte eingeräumt, sie ist rechtlich nicht in der Lage die Übergabsobjekte zu veräußern oder zu belasten oder eine Änderung der Nutzungsart ohne Zustimmung der Eigentümer – infolge der Verpflichtung diese in dem übernommenen Stand zu erhalten - vorzunehmen.

Diesen Umstand dokumentiert insbesondere auch die Tatsache, dass die Übernehmer als Eigentümer den Mietvertrag X am 23.04.2021 mitunterzeichneten.

Dafür, dass die Bf. verpflichtet wäre etwaig eintretende Wertminderungen den Eigentümern zu ersetzen, finden sich in den vertraglichen Vereinbarungen keine Regelungen und wurde dies auch nicht vorgetragen.

Dass der Bf. im Falle der Zustimmung zur Veräußerung der nach Punkt 3.2. zu bestimmende Differenzbetrag zwischen Verkehrswert im Zustimmungszeitpunkt und den im Übergabsvertrag angeführten Wert der Objekte (= Einheitswert) zusteht, fusst auf dem genannten Vertragspunkt und wurde vom Sohn der Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung dargelegt, da der Bf. im Falle der Zustimmung zu einer Veräußerung die Investitionen und die stillen Reserven abgegolten werden sollten.

Nach den vorliegenden Anlageverzeichnissen tätigte die Bf. keine Herstellungsaufwendungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1 Rechtliche Grundlagen

1. Nach § 509 ABGB ist die *Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen.*

§ 511 ABGB bestimmt: *"Der Fruchtnießer hat ein Recht auf den vollen, sowohl gewöhnlichen als ungewöhnlichen, Ertrag; ihm gehört daher auch die mit Beobachtung der bestehenden Bergwerksordnung erhaltene reine Ausbeute von Bergwerksanteilen, und das forstmäßig geschlagene Holz. Auf einen Schatz, welcher in dem zur Fruchtnießung bestimmten Grunde gefunden wird, hat er keinen Anspruch."*

3. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 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.

Zur AfA berechtigt ist nur der wirtschaftliche Eigentümer, denn dieser hat wirtschaftlich die Abnutzung zu tragen.

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

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer.

Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. (Ritz, BAO⁷, § 24, Rz 3).

5. Die AfA soll dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt.

Dieser Wertverzehr trifft aber den Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht denjenigen, der wie der Fruchtnießer ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet, weshalb im Regelfall, wenn nicht besondere vertragliche Gestaltungen dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Rechtsstellung verschaffen, dem Fruchtnießer die AfA nicht zusteht.

6. Die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten kann ein mögliches Indiz für wirtschaftliches Eigentum darstellen. Das bedeutet aber noch nicht, dass die Einräumung der Veräußerungs- und Belastungsverbote allein der Fruchtnießerin die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin hätte verschaffen können (VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042).

Zwar stellt das Belastungs- und Veräußerungsverbot eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers dar, räumt aber dem Berechtigten nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039 unter Verweis auf VwGH 12.12.2007, VwSlg. 8295/F).

7. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist anhand des **Gesamtbildes der Verhältnisse** des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, 13/0042, VwSlg. 8100/F, mwN).

3.1.2. Streitgegenständlich folgt:

1. Die Bf. stützt ihr Vorbringen, dass sie wirtschaftliche Eigentümerin sei, vornehmlich auf das zu ihren Gunsten eingeräumte und einverleibte Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie, dass sie die Vermietungstätigkeit nach der erfolgten Übergabe unverändert fortführe.

Außer Streit steht, dass die Einkünfte der Bf. als Vorbehaltsfruchtgenussberechtigter zuzurechnen sind.

2. Beim Vorbehaltsfruchtgenuss verbleibt dem Fruchtgenussberechtigtem zwar eine Einkunftsquelle, diese ist aber nicht ident mit der bisherigen Einkunftsquelle, weil mit der Übertragung der Einkunftsquelle die Gefahr des Substanzverlustes an der Vermögenssubstanz auf den/die Erwerber bzw. neuen Eigentümer übergeht, außer es gibt eine vertragliche Gestaltung, die dem Fruchtgenussberechtigten eine derartig starke – einem Eigentümer vergleichbare - Stellung vermittelt, und dieser als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

2. Wenn zwar die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten eines Fruchtnießers ein Indiz für wirtschaftliches Eigentum darstellen kann, vermag allerdings die Einräumung eines solchen **a l l e i n** kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu begründen und ist sodann anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse festzustellen, ob der Bf. die Stellung einer wirtschaftlichen Eigentümerin zukommt.

3. Wird der Bf. gemäß den in Punkt 3.1.a) des Übergabsvertrages getroffenen Vereinbarungen auf deren Lebzeit und unentgeltlich das Fruchtgenussrecht an den Übergabsobjekten im Sinne der Bestimmungen der §§ 509 ff ABGB eingeräumt und darf sie diese Liegenschaften und die darauf befindlichen Gebäude wie eine Eigentümerin unter Schonung der Substanz ohne jede Einschränkung nutzen und genießen, ergibt sich für die Bf. keine über die festgelegten, sich auf die gesetzliche Regelungen der §§ 509 ABGB beziehenden Nutzungsrechte hinausgehende rechtliche Stellung.

Sie ist vielmehr verhalten diese Teile des Übergabsobjektes in dem Stand zu erhalten, in dem sie es übernommen hat. Dem Fruchtniesser steht nach §§ 509 ABGB ein Recht auf den vollen, sowohl gewöhnlichen als ungewöhnlichen Ertrag bei Schonung der Substanz zu.

4. Dass die Bf. –vereinbarungsgemäß - die Vermietungstätigkeit allein – wie vor der Übergabe ausübt, ist Ausfluss des ihr iSd §§ 509 ABGB eingeräumten Fruchtgenussrechtes, welches sie berechtigt die übergebenen Objekte zu nutzen, begründet aber noch keine über die eines Fruchtgenussberechtigten hinausgehende rechtliche Stellung.

Auf Basis des vorliegenden Übergabsvertrages wurde der Bf. keine derart abgesicherte rechtliche Position eingeräumt, nach welcher die Bf gleich einem zivilrechtlichen Eigentümer die Veräußerung erzwingen könnte. Die Bf. kann die übergebenen Mietobjekte weder veräußern noch belasten, und auch insbesondere die Art der Nutzung- ohne Zustimmung der Eigentümer – infolge der Verpflichtung diese in dem übernommenen Stand zu erhalten - nicht ändern.

So bedarf selbst ein etwaiger Antrag an die Baubehörde für den Abriss einer Mauer oder etwaige Um- oder Zubauten – den Bauvorschriften entsprechend - der Unterschrift der Eigentümer.

Ebenso dokumentiert der Umstand, dass die Übernehmer als Eigentümer den Mietvertrag mit dem Ehepaar X (mit-)unterfertigten, dass die Bf. nicht gleich einem Eigentümer schalten und walten kann bzw. konnte.

5. Dem Vorbringen der Bf., dass sie das wirtschaftliche Ausfallrisiko im Falle einer Leerstehung einer Wohnung und somit der Minderung der Ertragschancen zu tragen habe, ist zu entgegnen, dass sich eine eventuelle Leerstehung einer Wohnung auf die zu erzielende Höhe der Einkünfte als Ausfluss der Ausübung der Nutzungsrechte auswirkt, aber per se noch nicht zu einer Wertminderung oder einer Wertsteigerung der Vermögenssubstanz führt.

6. Mangels entsprechender vertraglicher Vereinbarungen trifft die Bf. im Rahmen ihrer Einkunftsquelle für die Dauer der Fruchtnießung das Risiko der Wertminderung an der Vermögenssubstanz nicht. Dem Übergabsvertrag sind keine derartigen vertraglichen Regelungen über die Leistung von Wertersatz durch die Bf. entnehmbar.

7. Den vorangeführten gegen die Stellung als wirtschaftlicher Eigentümerin sprechenden Umständen steht allein die der Bf. gemäß Punkt 3.2. im Falle der Zustimmung zu einer Veräußerung eingeräumte Chance auf den Erhalt der Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz gegenüber (Abgeltung der Investitionen und der stillen Reserven). Die vordergründige Absicht der Bf. bestand, wie sie wiederholend vortrug, in einer geordneten Übergabe der Liegenschaften an ihre Kinder mit der unverändert zu bleibenden Stellung der Bf. als Vermieterin und keineswegs darin, eine vertraglich eingeräumte Möglichkeit zu erhalten um die Begünstigten später zu einem Verkauf zu zwingen.

Kann die Bf. nicht wie eine Eigentümerin schalten und walten, ist sie bei Abwiegen aller Gesamtumstände trotz der – allerdings nur im Falle der Zustimmung zu einer Veräußerung – realisierbaren Chance auf das Lukrieren einer Wertsteigerung nicht als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen.

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

Grundsätzlich soll die AfA dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt.

Der Wertverzehr bezüglich der von der Bf. getätigten "Investitionen", das sind die ausgewiesenen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, wird durch die in Anspruch genommenen Abschreibungen bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bf. berücksichtigt.

Bei einem vertragskonformen Verhalten der Bf., nämlich die Übergabsobjekte im übernommenen Zustand zu halten und durch das Tätigen von Instandhaltungs- und

Instandsetzungsarbeiten, minimiert sich auch insofern für den Fall einer Zustimmung zu einer Veräußerung das Risiko einer Wertminderung für die Bf. .

9. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass nach den ESTR die Leistung einer Substanzabgeltung durch den Fruchtgenussberechtigten in Höhe der vom Eigentümer bisher geltend gemachten AfA beim Fruchtnießer abzugsfähig ist. Für den Eigentümer entstehen in dieser Höhe Einnahmen, denen die AfA als Ausgabe gegenübersteht (sogenannte "AfA-Miete", vgl. ESTR 200 Rz 113). Dieser Ansicht hat sich das BFG in der jüngeren Spruchpraxis angeschlossen (vgl. BFG 26.06.2019, RV/7102485/2016). Auch der VwGH hat diese Auffassung im Erkenntnis vom 31.01.2019, Ra 2017/15/0021, offensichtlich nicht beanstandet, die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen wurde wegen mangelnder Fremdüblichkeit der zugrundeliegenden Vereinbarung nicht anerkannt.

10. Gingen – nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes – sowohl zivilrechtliches als auch wirtschaftliches Eigentum an den beschwerdeverhangenen Objekten auf die Erwerber und zivilrechtlichen Eigentümer über, steht der Bf. grundsätzlich kein Aufwand für den Substanzverlust der Gebäude in Form der AfA zu.

Den Wertverzehr der Gebäude haben die Eigentümer zu tragen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Da eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zu beantworten ist und die gegenständliche Entscheidung auf dem abgeführten Beweisverfahren gründet sowie sich an der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum vorliegen von wirtschaftlichen Eigentum orientiert, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Dezember 2024