

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. als Vorsitzende, die Richterin Drⁱⁿ. Wiebke Peperkorn, sowie die fachkundigen Laienrichter Dir.ⁱⁿ Sylvia Gstättner (Wirtschaftsbund Kärnten) und Mag. Hans Pucker (AK Kärnten) in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr***** vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Walther-von-der-Vogelweide Platz 4, 9020 Klagenfurt, über die Beschwerde vom 25. April 2024 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. April 2024 betreffend Einkommensteuer 2022 (Steuernummer *****BF1StNr1*****) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24.2.2025 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Zulässigkeit der Geltendmachung der AfA durch die fruchtgenussberechtigte Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) strittig.

Die Bf. erklärte am **4.4.2024** ua Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iZm ihrem Fruchtgenussrecht auf der Liegenschaft vorgetragen in der EZ *****1*** KG ***2*****; unter dem Titel der Werbungskosten machte sie ua auch die AfA für das auf dieser Liegenschaft errichtete Gebäude geltend.

Mit Bescheid vom **11.4.2024** wurde die Bf. unter Nichtanerkennung des Abzuges der AfA vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt; da sie weder als wirtschaftliche Eigentümerin der Sache anzusehen sei, noch die Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen

nahen Angehörigen vorlägen, seien die diesbezüglichen Werbungskosten nicht anzuerkennen. Nachdem hinsichtlich der Vorjahre noch Rechtsmittelverfahren zur selben Rechtsfrage anhängig seien, müsse der Bescheid vorläufig iSd § 200 Abs. 1 BAO erlassen werden.

Dagegen richtet sich die mit **25.4.2024** datierende Beschwerde, in der unter Hinweis auf die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen das wirtschaftliche Eigentum der Bf. am Fruchtgenussobjekt behauptet wird.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **8.5.2024** wurde die Beschwerde unter Aufrechterhaltung des erstinstanzlichen Rechtsstandpunktes von der belangten Behörde abgewiesen.

Die Bf. beantragte mit Schriftsatz vom **27.5.2024** die Beschwerde dem Verwaltungsgericht vorzulegen und stellte gleichzeitig den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden am **29.5.2024** dem Bundesfinanzgericht vor.

Nach weiteren Ermittlungen fand am **24.2.2025** eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt, die mit Verkündung des Beschlusses, wonach die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, endete.

II. Sachverhalt

Mit Schenkungsvertrag vom 28.12.2015 übertrug die am TT.1.1951 geborene und in Kärnten wohnhafte Bf. die Liegenschaft vorgetragen in der EZ ***1*** KG ***2*** mit der Grundstücksadresse „***4***“ je zur Hälfte in das Eigentum ihrer Kinder ***5*** und ***6***. Gemäß Punkt V. des Vertrages (tit: „Fruchtgenußrecht“) räumen die Geschenknehmer der Bf. am Schenkungsgegenstand das Fruchtgenussrecht ein. Nach dem Willen der Vertragsparteien sollte die Bf. als Fruchtgenussnehmerin, solange sie dieses Recht ausübt, sämtliche Bewirtschaftungskosten, wie z.B. Betriebskosten, Grundsteuer, Heizkosten, Versicherung, etc. aus eigenem tragen. Sie übernimmt ferner die Pflege und Erhaltung des Hauses und – wörtlich weiter - *„im Bedarfsfall auch die Erneuerung von notwendigen Bauteilen, sofern sie der Substanzerhaltung dienen und solange ihr dies gesundheitlich und persönlich möglich ist.“* Weiters verpflichten sich die Geschenknehmer für sich und ihre Rechtsnachfolger nach Punkt VI. der Vereinbarung, zum Zwecke der Erhaltung des Familienbesitzes, die Liegenschaft ohne Zustimmung der Bf. weder ganz noch teilweise zu belasten oder zu veräußern, welches Veräußerungsverbot auch auf jedwede Übertragungsarten, sohin auch auf unentgeltliche, ausgedehnt wurde. Sowohl der Eigentumswechsel, als auch das vorgenannte Belastungs- und Veräußerungsverbot wurden unter der Tz ***7***/2016 am 18.2.2016 im Grundbuch des Bezirksgerichtes ***3*** einverleibt bzw. eingetragen.

Am 5.3.2018 unterfertigten die Parteien des Schenkungsvertrages einen Nachtrag in dem einerseits das Fruchtgenussrecht auf Lebzeiten eingeräumt und andererseits unter Punkt III. (tit: „Belastungs-und Veräußerungsverbot“) nachfolgende Regelung getroffen wurde:

Punkt VI. Belastungs-und Veräußerungsverbot des Schenkungsvertrages vom 28.12.2015 wird wie folgt ergänzt:

Die Vertragsparteien vereinbaren einvernehmlich, dass der Wert des Geschenkgegenstandes zum Zeitpunkt der vertragsgegenständlichen Schenkung EUR 700.000,00 beträgt. Wenn die Geschenkgeberin auf ihr Veräußerungsverbot verzichtet und einer Veräußerung zustimmt, erhält sie die Differenz zwischen dem einvernehmlich festgelegten und dem zum Zustimmungszeitpunkt zu ermittelnden Verkehrswert von den Geschenknehmern als Abgeltung ihrer Investitionen und der ihr zustehenden stillen Reserven ausbezahlt.“ Eine grundbücherliche Durchführung dieses Nachtrages unterblieb.

Es kann nicht festgestellt werden, wie hoch der Wert der Liegenschaft zum Schenkungszeitpunkt tatsächlich war.

Weitere Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem strittigen Fruchtgenuss wurden nicht getroffen.

Weder die Einräumung des Fruchtgenussrechts im Schenkungsvertrag vom 28.12.2015, noch die Ergänzung in Bezug auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß Nachtrag vom 5.3.2018 werden üblicherweise zwischen Fremden in der von der Bf. und ihren Kindern gewählten Form vereinbart.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf. in den Streitjahren wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft war.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Schenkungsvertrag vom 28.12.2015 bzw. dessen Nachtrag vom 5.3.2018 gehen aus den im Akt inliegenden Vertragskopien hervor. Was den Eintragungszeitpunkt im Grundbuch, wie auch die persönlichen Daten der Bf. anlangt, hat das Gericht Einsicht in das offene Grundbuch einerseits bzw. das Zentrale Melderegister des BMI andererseits genommen.

Dass eine Eintragung des Nachtrages vom 5.3.2018 im Grundbuch unterblieb ist nicht nur unstrittig, sondern zeigt sich auch am historischen und aktuellen Grundbuchsstand der Liegenschaft vorgetragen in der EZ ***1*** KG ***2***.

Zum Wert der Liegenschaft gemäß Punkt III. des Nachtrages vom 5.3.2018 liegen keinerlei Unterlagen vor; nach den Angaben der steuerlichen Vertretung im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 24.2.2025 wurde dieser nicht gutachterlich ermittelt, weshalb die Negativfeststellung zu treffen war (VH-Protokoll, S.3).

Dass keine weiteren Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Ususfructus getroffen wurden gestand die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung am 24.2.2025 zu (VH-Protokoll, S.3).

Wie im Rahmen der rechtlichen Beurteilung noch detailliert dargelegt wird, muss eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen – wie jene zwischen der Bf. und ihren Kindern – ua auch dem sog. „Fremdvergleich“ standhalten. Es ist dabei zu fragen, ob einander fremd gegenüberstehende Dritte die Vereinbarung in der von den nahen Angehörigen gewählten Form abgeschlossen hätten. Dies ist – wie festgestellt – zu verneinen: Nach Ansicht des Gerichtes ist weder die Vereinbarung zu den Investitionen in Punkt V. des Schenkungsvertrages vom 28.12.2015, noch jene über deren Abgeltung in Punkt III. des Nachtrages vom 5.3.2018 fremdüblich. Ein fremder Vertragspartner würde nämlich einer Vereinbarung, nach der Investitionen dann nicht zu tätigen sind, wenn diese dem anderen „gesundheitlich oder persönlich“ nicht möglich sein sollten, nicht zustimmen; dabei bleibt nämlich völlig offen, unter welchen konkreten Umständen diese Unmöglichkeiten als eingetreten gelten. Berechtigt jede gesundheitliche Beeinträchtigung, unabhängig von ihrer Schwere die Bf., Investitionen zu unterlassen oder reicht bereits ihr bloßes „Nicht-Wollen“ aus, um den Fall der persönlichen Unmöglichkeit zu erfüllen? Bereits diese Überlegungen zeigen sohin deutlich, dass ein Dritter eine derartige Regelung entweder ganz unterlassen, oder aber ganz konkret definiert hätte, was gesundheitliche bzw. persönliche Gründe sind und wie diese im konkreten Einzelfall nachzuweisen wären (etwa durch medizinische Unterlagen, Gutachten oä). Auch die Ergänzung des Belastungs- und Veräußerungsverbots im Nachtrag hält dem zuvor beschriebenen Fremdvergleich nicht stand: Einerseits ist schon der Wert des Schenkungsgegenstandes iHv Euro 700.000,00 nicht bewiesen worden; nach dem Wortlaut dieser Regelung wurde er ganz offensichtlich „eilvernehmlich festgelegt“, sprich zwischen den Parteien – ohne die dabei ausschlaggebenden Parameter zu nennen – vereinbart, was den Usancen im Wirtschaftsleben widerspricht. Andererseits werden kein konkreter Fälligkeitszeitpunkt, sowie keine konkrete Zahlungsart für die darin vorgesehene Abgeltung definiert. Doch auch bei genauerer Betrachtung des Punktes III. des Nachtrages vom 5.3.2018 zeigt sich, dass fremde Dritte einer Regelung nicht zustimmen würden, die den Fruchtgenussberechtigten lediglich an der Wertsteigerung der Liegenschaft, nicht aber auch an einem allfälligen Wertverlust partizipieren lässt. Wenn nämlich der zum Zustimmungszeitpunkt zu ermittelnde Verkehrswert – bei dem im Übrigen auch völlig offenbleibt, wie dieser eruiert werden sollte (etwa durch ein Gutachten oder eine schlichte Übereinkunft der Parteien) – unter Euro 700.000,00 liegt, besteht nach der vorliegenden Diktion keine

Zahlungsverpflichtung der Bf., was nicht mit den Gegebenheiten im Wirtschaftsleben übereinstimmt. Es war sohin die Feststellung der mangelnden Fremdüblichkeit zu treffen.

Nachdem – wie oben ausgeführt – die Bf. gerade nicht auch das Risiko des Wertverlustes der Liegenschaft zu tragen hat, kann sie auch nicht als wirtschaftliche Eigentümerin angesehen werden (vgl. dazu auch die rechtliche Beurteilung).

IV. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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).

Hinsichtlich der AfA vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass sie grundsätzlich nur dem zivilrechtlichen Eigentümer des betreffenden Wirtschaftsgutes und nicht dem Fruchtgenussberechtigten zusteht. Nur dann, wenn die Befugnisse des "Fruchtnießers" soweit gehen, dass er über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer schalten und walten kann und er daher nicht bloß als Fruchtgenussberechtigter, sondern darüber hinaus als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, kommt ihm die AfA zu.

Die Bf. hat zwar wirtschaftliches Eigentum am fraglichen Gebäude behauptet, nie aber begründet, warum ihr Befugnisse zustehen sollten, die über die eines "bloßen" Fruchtgenussberechtigten im Sinne des österreichischen bürgerlichen Rechtes hinausgehen. So ist bereits gemäß § 513 ABGB der Fruchtnießer verpflichtet, *„die dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, zu erhalten, und aus dem Ertrage die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen“*, was einer ordentlichen Instandhaltungspflicht entspricht, soweit der Ertrag reicht. Eine über diese gesetzlich verpflichtende Erhaltungspflicht hinausgehende ist in den gegenständlichen Verträgen gerade nicht enthalten, im Gegenteil: In Punkt V. des Schenkungsvertrags vom 28.12.2015 wird die Erhaltungspflicht auf jene Fälle eingeschränkt, in denen es der Bf. „gesundheitlich und persönlich“ möglich ist, die Pflege und Erhaltung des Hauses zu übernehmen. Auch wurde nicht ausgeschlossen, dass sie nur den Ertrag der Liegenschaft zu investieren hat, sodass die Pflichten laut Vereinbarung sogar noch weniger stark ausgeprägt sind, als jene in der dispositiven Norm des § 513 ABGB. Doch auch der Investitionersatz gemäß Nachtrag vom 5.3.2018 vermag der Bf. keine Sonderstellung einzuräumen: So ist der Fruchtnießer nach § 515 iZm § 514 ABGB zu Bauführungen, die durch das Alter des Gebäudes

oder einen Zufall notwendig gemacht werden, berechtigt. Er erwirbt dann kraft Gesetz einen Ersatzanspruch gegenüber dem Eigentümer, den er bei Beendigung des Fruchtgenusses nach der dann noch vorhandenen Werterhöhung geltend machen kann. Nichts Anderes sieht der Nachtrag vor. Die Vereinbarung, den Fruchtgenussberechtigten im Falle der Veräußerung des betreffenden Grundstücks bloß am Veräußerungserlös zu beteiligen, stellt schließlich noch keine ausreichende Chancen- bzw. Risikotragung bezüglich der Wertveränderungen des Grundstückes dar. Von einer solchen kann ausgegangen werden, wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag (oder in einer Nebenvereinbarung) vereinbart ist, dass der Fruchtgenussberechtigte eine Veräußerung des Grundstückes erwirken und er diesfalls die Wertsteigerung lukrieren kann oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss. Gegenständlich kann die Bf. schon nicht einmal eine Veräußerung erwirken, im Sinne von aktiv herbeiführen; sie hat nur die Möglichkeit, ihr Belastungs- und Veräußerungsverbot auszuüben oder nicht. Dadurch ist ihre Stellung aber nicht mit jener eines Eigentümers vergleichbar, der aus freien Stücken entscheiden kann, ob und an wen er eine Sache veräußern möchte oder nicht. Die Rechtsposition der Bf. ist jedoch eine weitaus eingeschränktere. Schließlich muss sie auch eine Wertminderung – nach dem Inhalt des Nachtrags vom 5.3.2018 – nicht ersetzen. Sie patiziert nur an einer Wertsteigerung, was ebenfalls gegen die Bejahung der wirtschaftlichen Eigentümerposition spricht.

Auch die Einräumung und Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten der Fruchtgenussberechtigten kann aber alleine nicht deren wirtschaftliches Eigentum begründen, es handelt sich um ein Indiz und es sind stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021).

Bei dieser Gesamtbetrachtung kommt insbesondere der Frage der Anerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen ein besonderes Maß an Bedeutung zu. 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 bereits im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, halten die Vereinbarungen dem Fremdvergleich nicht stand. Aus Gründen der Einfachheit wird deshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt III. „Beweiswürdigung“ verwiesen.

Nur der Ordnung halber ist zum Nachtrag vom 5.3.2018 noch festzuhalten, dass nach der stRspr des VwGH (Hinweis E 7.2.1990, 88/13/0241, VwSlg 6479F/1990) rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht

anzuerkennen sind, es sei denn – was gegenständlich aber nicht der Fall ist –, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen.

Die Bf. ist zusammenfassend nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft anzusehen und folglich nicht berechtigt, die AfA geltend zu machen. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 war sohin der Erfolg zu versagen. Die Endgültigerklärung ergibt sich aus § 200 Abs. 2 BAO.

4.2. 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt im Gegenstand nicht vor. Das Gericht hat sich einerseits an den klaren Gesetzeswortlaut bzw. die ohnedies genannte höchstgerichtliche Judikatur gehalten. Andererseits ist eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich; ob sohin die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. Februar 2025