

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 Dirⁱⁿ. Sylvia Gstättner (Wirtschaftsbund Kärnten) und Mag. Hans Pucker (Arbeiterkammer Kärnten) in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Walther-von-der-Vogelweide Platz 4, 9020 Klagenfurt, über die Beschwerden je vom 31. Mai 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 23. März 2023 die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2016-2020 und die Einkommensteuer 2016-2021 betreffend (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24.2.2025

I. zu Recht erkannt:

- a. Die Beschwerden gegen die Bescheide vom 23. März 2023 die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2016 bis 2018 betreffend, werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- b. Den Beschwerden gegen die Bescheide vom 23. März 2023 die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2019 und 2020 betreffend, wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.
- c. Die Beschwerden gegen die Bescheide vom 23. März 2023 die Einkommensteuer 2016 bis 2018 und 2021 betreffend werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- d. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

II. beschlossen:

- a. Die Beschwerden vom 23. März 2023 gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

- b. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist einerseits die Frage der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2016-2020, sowie andererseits jene der Geltendmachung der AfA durch die fruchtgenussberechtigte Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) strittig.

Vorerst erfolgten mit Bescheiden vom **23.4.2018** (für 2016), **3.5.2019** (für 2017), **27.1.2020** (für 2018), **11.5.2021** (für 2019) und **14.3.2022** (für 2020) antragsmäßige Veranlagungen. Den jeweiligen Steuererklärungen waren neben den korrespondierenden Überschussrechnungen auch die bezug habenden Anlagenverzeichnisse beigelegt; all diesen war gemein, dass unter dem Titel der „Werbungskosten“ ua auch für die Abschreibung des auf dem strittigen Grundstück errichteten Gebäudes jeweils ein Betrag in Höhe von Euro xxxxx in Abzug gebracht wurde (vgl. dazu die im Akt erliegenden Überschussrechnungen samt Anlagespiegel zum 31.12.2016 an das FAÖ übermittelt am 16.4.2018, zum 31.12.2017 übermittelt am 30.4.2019, zum 31.12.2018 übermittelt am 22.1.2020, zum 31.12.2019 übermittelt am 12.02.2021, sowie zum 31.12.2020 übermittelt am 10.03.2022).

Die belangte Behörde nahm mit Bescheiden je datierend mit **23.3.2023** die Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2016-2020 wieder auf, und begründete diese Entscheidung im Wesentlichen damit, dass erstmals im Zusammenhang mit der Veranlagung des Steuerjahres 2021 – die im Kalenderjahr 2023 erfolgte - in Erfahrung gebracht worden sei, dass für die Liegenschaft keine Substanzwertabgeltung in Höhe der AfA geleistet werde, weshalb deren Abzug mangels wirtschaftlicher Eigentümerposition der Bf. abzuerkennen sei. Am selben Tag wurden die dieser Rechtsansicht entsprechenden Sachbescheide sowohl in den wieder aufgenommenen Verfahren als auch im Verfahren über die Festsetzung der Einkommensteuer 2021 erlassen.

Dagegen richten sich die - nach Fristverlängerung - mit **31.5.2023** datierenden Beschwerden, in denen nicht nur die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme bestritten, sondern auch unter Hinweis auf die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen das wirtschaftliche Eigentum der Bf. am Fruchtgenussobjekt behauptet wird.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **27.6.2023** wurden sämtliche Beschwerden unter Aufrechterhaltung des erstinstanzlichen Rechtsstandpunktes von der belangten Behörde abgewiesen.

Die Bf. beantragte - nach neuerlicher Fristverlängerung - mit Schriftsatz vom **15.9.2023** die Beschwerden 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 (mit einzelnen Aktenteilen) am **14.11.2023** dem Bundesfinanzgericht vor.

Nach weiteren Ermittlungen vor allem zur Frage der Kenntnis der belangten Behörde von den vertraglichen Vereinbarungen 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 xx.xx..2015 übertrug die am xx.xx.xxxx geborene und in Kärnten wohnhafte Bf. die Liegenschaft vorgetragen in der EZ xxx KG xxxxxxx mit der Grundstücksadresse „Strasse A“ je zur Hälfte in das Eigentum ihrer Kinder Mag^a AA und Mag. BB. 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 XX/XXX am 18.2.2016 im Grundbuch des Bezirksgerichtes V einverleibt bzw. eingetragen.

Am xx.xx..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 xx.xx..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.

Am 16.4.2018 (für 2016), 30.4.2019 (für 2017), 22.1.2020 (für 2018), 12.2.2021 (für 2019), 10.3.2022 (für 2020) und 21.2.2023 (für 2021) langten bei der belangten Behörde die Anträge der Bf. auf Veranlagung zur Einkommensteuer, samt den jeweiligen Überschussrechnungen und Anlagenverzeichnissen ein. In all den den Erklärungen beiliegenden Unterlagen wurde unter dem Titel der „Werbungskosten“ ua auch für die Abschreibung des vorgenannten Gebäudes jeweils ein Betrag in Höhe von Euro xxxxx von der Bemessungsgrundlage in Abzug gebracht.

Bis zur Neuorganisation der belangten Behörde zum 1.1.2021 durch das Finanz-Organisationsreformgesetz wurden die Erklärungen der Bf. vom Team BV-26 des (vormaligen) Finanzamts Klagenfurt bearbeitet; dieses erließ auch die den jeweiligen Steuererklärungen entsprechenden Einkommensteuerbescheide 2016-2018 (2016 am 23.4.2018, 2017 am 3.5.2019 und 2018 am 27.1.2020). Der Steuerakt der Bf. wurde – infolge der eingangs genannten Reform - am 27.1.2021 vom nunmehrigen Team BV-27 des FAÖ übernommen.

Im Zuge der Prüfung der Einkommensteuererklärung vom 12.2.2021 das Jahr 2019 betreffend, wurde dem Sachbearbeiter des BV-27 Teams, XY, am 19.4.2021 der Nachtrag zum Schenkungsvertrag vom xx.xx..2015 durch den steuerlichen Vertreter der Bf. übermittelt, der ihn am 11.5.2021 in den elektronischen Akt der belangten Behörde hochlud. Weiters fügte der Sachbearbeiter – dessen Namenskürzel im System „XY01“ lautet - nachfolgende „händische“ Vermerke – ebenfalls am 11.5.2021 – ein:

[...]

Ein Schenkungsvertrag zwischen den Familienangehörigen die Liegenschaft „Strasse B“ betreffend, existiert nicht, weshalb sich der oa Text tatsächlich auf die strittige Liegenschaft in der B-Straße bezieht. Im Zuge der Vorbescheidkontrolle des Jahres 2019 durch die belangte Behörde, respektive durch das für die Veranlagung der Bf. zuständige BV-27 Team, wurde – wie aus dem vorzitierten Vermerk unzweifelhaft hervorgeht (arg „keine weitere Prüfung AfA i.O.“) - der Abzug der AfA inhaltlich geprüft und für rechtens erachtet und folglich im Jahresbescheid 2019, der ebenfalls am 11.5.2021 erlassen wurde, anerkannt. Der belangten Behörde waren sohin ab dem Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2019 alle Umstände bekannt, die für die Beurteilung der Frage, ob die Bf. als wirtschaftliche Eigentümerin anzusehen bzw. die AfA anzuerkennen ist, notwendig waren.

Mit verfahrensleitender Verfügung vom 10.03.2023 richtete die belangte Behörde nachfolgenden Vorhalt an die Bf., der fristgerecht beantwortet wurde:

[...]

Weder die Einräumung des Fruchtgenussrechts im Schenkungsvertrag vom xx.xx..2015, noch die Ergänzung in Bezug auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß Nachtrag vom xx.xx..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 xx.xx..2015 bzw. dessen Nachtrag vom xx.xx..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 xx.xx..2018 im Grundbuch unterblieb ist nicht nur unstrittig, sondern zeigt sich auch am historischen und aktuellen Grundbuchsstand der Liegenschaft vorgetragen in der EZ xxx KG xxxxxxxx.

Zum Wert der Liegenschaft gemäß Punkt III. des Nachtrages vom xx.xx..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 steuerliche Vertretung im Zuge der mündlichen Verhandlung am 24.2.2025 zu (VH-Protokoll, S.3).

Die Feststellungen zu den einzelnen Steuererklärungen bzw. deren Inhalt basieren auf einer Einsichtnahme des Gerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt und auf den vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde. Wie den den jeweiligen Jahreserklärungen beiliegenden Überschussrechnungen bzw. Anlagenverzeichnissen zu entnehmen ist, wurde an AfA für das auf der strittigen Liegenschaft errichtete Gebäude jeweils ein Betrag von Euro xxxxx angesetzt (Konto „210 Gebäude auf eigenem Grund“).

Hinsichtlich der Zuständigkeiten innerhalb der belangten Behörde war den Ausführungen der belangten Behörde in der Vorhaltsbeantwortung vom 5.2.2025 (samt den dieser beiliegenden E-Mails vom 3. und 4.2.2025) sowie jener vom 6.2.2025 zu folgen.

Dass dem BV-27 Team der belangten Behörde jedenfalls der Nachtrag zum Schenkungsvertrag vom xx.xx..2018 - wie festgestellt - am 19.4.2021 übermittelt und am 11.5.2021 in den elektronischen Akt hochgeladen wurde, ergibt sich aus dem von der Bf. vorgelegten E-Mail an die belangte Behörde vom 19.4.2021, sowie den Ausführungen der belangten Behörde selbst (Vorhaltsbeantwortung vom 7.1.2025). Jedenfalls lag der Nachtrag dem zuständigen Team somit bereits im Zuge der Prüfung der Einkommensteuererklärung das Jahr 2019 betreffend vor und war diesem auch bekannt, was unzweifelhaft aus den dem elektronischen Akt entnommenen und im Sachverhalt wiedergegebenen Eintragungen vom 11.5.2021 hervorgeht: Demnach wurde der Vermerk „AfA iZm Fr.genuss prüfen“ samt dem (wie festgestellt) hinterlegten Text am 11.5.2021 im System erstellt. Nach dem völlig eindeutigen Wortlaut dieses Textes wurde die Frage der Zulässigkeit der Geltendmachung der AfA im Rahmen der Vorbescheidkontrolle für das Jahr 2019 am 11.5.2021 vom BV-27 Team eigens geprüft und expressis verbis für rechtens befunden. Wenn die belangte Behörde diese Fakten bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vehement in Abrede stellt (VH-Protokoll, S. 2 und 5), so begibt sie sich damit nicht nur in Widerspruch zum klaren Wortlaut der Eintragungen, sondern muss ihr auch folgendes entgegengehalten werden: Nach § 266 Abs. 1 BAO trifft sie nämlich die Pflicht zur Vorlage des gesamten Aktes dergestalt, als dem Gericht dadurch die lückenlose Nachvollziehung jeder einzelne Ermittlungs- und Verfahrenshandlung ermöglicht wird. Im Gegenstand hat die belangte Behörde jedoch gegen diese Pflicht verstoßen, da sie am 14.11.2023 nur – von ihr vorausgewählte – Aktenteile vorlegte. Erst nach ausdrücklicher Aufforderung durch das Gericht wurden die entsprechenden Aktenvermerke (erst) am 5.2.2025 vorgelegt, wobei die Reaktion der Vertreterin des FAÖ auf Vorhalt des Eintrages vom

11.5.2021 im Zuge der mündlichen Verhandlung beim Gericht doch für Verwunderung gesorgt hat („Den habe ich Ihnen ja gar nicht vorgelegt“, VH-Protokoll S. 2). Gepaart mit dem Vorbringen, wonach sie nicht wisse, was mit dem Vermerk „AfA iO“ gemeint sei (VH-Protokoll, S. 2), musste beim erkennenden Senat der Eindruck entstehen, die Behörde war bestrebt nur die ihr zum Vorteil reichenden Unterlagen dem Gericht zugänglich zu machen, was jedoch gegen die zuvor genannte Vorlagepflicht verstößt.

Dass der Einkommensteuerbescheid 2019 vor der Prüfung der Zulässigkeit der Geltendmachung der AfA erlassen worden wäre, ist völlig lebensfremd und wird nicht einmal von der belangten Behörde behauptet. Der Hinweis auf die „Strasse B“ im hier fraglichen händischen Vermerk schadet nicht, da ein Vertrag über eine Liegenschaft in dieser Straße – wie eine Einsicht ins Grundbuch zeigt – zwischen der Bf. und ihren Kindern nicht besteht und der Sachbearbeiter offenbar die übereinstimmenden damaligen Wohnadressen der Parteien, wie auf der 1. Seite des Nachtrags vom xx.xx..2018 enthalten, irrtümlich als Adresse des Fruchtgenussobjektes übernommen hat. Die falsche Adresse ändert aber ohnehin nichts am Faktum, dass der Abzug der AfA bei den Kindern geprüft und insgesamt deren Geltendmachung durch die Bf.- die eben nur das Objekt in der B-Straße 10 veranlagte – für zulässig erachtet wurde.

Fraglich war, ob der belangten Behörde am 11.5.2021 auch der Schenkungsvertrag vom xx.xx..2015 vorgelegen ist, oder nur der Nachtrag aus dem Jahr 2018. Diesbezüglich ist auf die überzeugenden Angaben der steuerlichen Vertretung im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu verweisen, wonach der Mitarbeiter der belangten Behörde telefonisch die Übermittlung des Nachtrags forderte, da er den Schenkungsvertrag bereits aus eigenem aus der Urkundensammlung des Grundbuches ausgedruckt hatte; daraufhin habe man – so die nachvollziehbaren Angaben der Steuerberatung – mit Mail vom 19.4.2021 – dessen Richtigkeit die belangte Behörde außer Streit stellte – den Nachtrag vom xx.xx..2018 übermittelt (VH-Protokoll, S. 2); auch die belangte Behörde gab an, dass die Begründung der Bf. dazu schlüssig sei (VH-Protokoll, S. 2). Es ist sohin davon auszugehen, dass der belangten Behörde am 11.5.2021 neben dem Nachtrag auch der Schenkungsvertrag selbst vorlag. Selbst wenn dem nicht so gewesen sein sollte, wäre für den Rechtsstandpunkt der belangten Behörde nichts gewonnen: Bereits der Nachtrag alleine versetzte die belangte Behörde nämlich in die Lage, die strittige Rechtsfrage zu beantworten. Darin wird nämlich im Punkt „I. Allgemeines“ nicht nur die Einräumung des Fruchtgenussrechts und die Vereinbarung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots unmissverständlich genannt, sondern in dessen Punkt III. auch die im Sachverhalt zitierte Regelung über die Investitionsabgeltung festgeschrieben. Die Tatsachen somit, die für die abgabenrechtliche Beurteilung des Abzuges der AfA notwendig sind, wurden der belangten Behörde damit jedenfalls im wesentlichen Umfang in diesem Moment offengelegt. Dies erhellt ja auch aus dem „AfA iO“ - Vermerk im elektronischen Akt, der wohl

bei Fehlen von Unterlagen bzw. offenen Fragen unterblieben wäre. Ob dem Sachbearbeiter bzw. dem Team auch der Schenkungsvertrag vom xx.xx..2015 am 11.5.2021 vorlag, ist aus all den genannten Gründen irrelevant, da – wie vorhin dargelegt – die Behörde bereits durch den Nachtrag in die Lage versetzt wurde (und offensichtlich auch war), die Frage der Rechtmäßigkeit des AfA-Abzuges, respektive des wirtschaftlichen Eigentums der Bf., zu beantworten. Dass die damalige rechtliche Beurteilung des BV-27 Teams unrichtig war, berechtigt die belangte Behörde hingegen nicht zur Wiederaufnahme (vgl. dazu die rechtliche Beurteilung).

Der Inhalt des Vorhaltes vom 10.3.2023 wurde dem Akt entnommen und ist unstrittig; wie aus dem Wording dieses Ersuchens hervorgeht, lag der belangten Behörde damals sowohl der Schenkungsvertrag, als auch der Nachtrag vor.

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 xx.xx..2015, noch jene über deren Abgeltung in Punkt III. des Nachtrages vom xx.xx..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 nachgewiesen worden, nach dem Wortlaut dieser Regelung wurde er ganz offensichtlich „einvernehmlich 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 xx.xx..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 und teilweise Stattgabe)

a. Wiederaufnahmebescheide 2016-2020

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0209; 21. 12. 2012, 2009/17/0199).

Nach der – in den Wiederaufnahmebescheiden jeweils gleichlautenden – Begründung sei erst im Zuge der Erhebungen im Jahr 2023 im Zusammenhang mit der Veranlagung 2021 „*erstmalig in Erfahrung gebracht*“ worden, dass keine Substanzwertabgeltung in Höhe der AfA geleistet worden sei. Da die AfA nur der wirtschaftliche Eigentümer geltend machen könne oder – sofern eine Substanzwertabgeltung erfolge – auch der Fruchtgenussberechtigte, seien die Verfahren wiederaufzunehmen. Richtig ist in diesem Kontext zwar, dass keine Substanzwertabgeltung geleistet (und auch nicht vereinbart) wurde, die belangte Behörde war aber zumindest seit dem 11.5.2021 in Kenntnis der Tatsachen, die es ihr rechtlich ermöglicht hätten, festzustellen, dass die Bf. nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft ist (vgl. dazu vor allem die Ausführungen im Zuge der Beweiswürdigung unter Punkt III.). Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich nämlich auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen) des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0034, ÖStZB 2003, 96; 24. 6.

2003, 99/14/0015, ÖStZB 2003, 547 = Slg 7833/F; 18. 9. 2003, 99/15/0120, ÖStZB 2004, 359; 24. 2. 2004, 2000/14/0186, ÖStZB 2004, 324; 29. 9. 2004, 2001/13/0135; 24. 6. 2009, 2007/15/0045; 28. 10. 2009, 2008/15/0049; 27. 2. 2014, 2011/15/0106; 10. 2. 2016, 2013/15/0087). Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der Entscheidung gelangen hätte können, die nunmehr in einem wieder aufgenommenen Verfahren erlassen werden soll (VwGH 18. 3. 1992, 88/14/0003, ÖStZB 1992, 750; 18. 10. 1995, 95/13/0151, ÖStZB 1996, 326; 9. 7. 1997, 96/13/0185, ÖStZB 1998, 298; 29. 1. 1998, 96/15/0013, ÖStZB 1999, 52; 21. 10. 1999, 97/15/0155, ÖStZB 2000, 133; 21. 2. 2001, 95/14/0007, ÖStZB 2002, 257; 24. 6. 2003, 99/14/0015, ÖStZB 2003, 547 = Slg 7833/F; 24. 2. 2004, 2000/14/0186, ÖStZB 2004, 324; 6. 7. 2006, 2003/15/0016; 17. 1. 2007, 2002/14/0155, ÖStZB 2007, 436; 21. 11. 2007, 2006/13/0107; 21. 9. 2009, 2008/16/0148; 27. 01. 2011, 2007/15/0262; 31. 3. 2011, 2008/15/0215; 26. 2. 2013, 2010/15/0064). Durch die Übermittlung des Nachtrages zum Schenkungsvertrag am 19.4.2021, gepaart mit den jeweiligen Überschussrechnungen samt Anlagenverzeichnissen, aus denen die Geltendmachung der strittigen AfA klar ersichtlich war, war sohin die belangte Behörde jedenfalls ab dem unstrittigen Hochladevorgang vom 11.5.2021 in der Lage – wie aus ihrem händischen Vermerk ja ohnedies ersichtlich ist – die Zulässigkeit des Abzuges zu beurteilen. Dass sie zum damaligen Zeitpunkt die Rechtslage verkannt hat – offensichtlich wurde die Anerkennung der AfA am 11.5.2021 damit begründet, dass diese nicht auch von den Kindern geltend gemacht wurde - rechtfertigt die Wiederaufnahme der Verfahren nicht. Demnach war es unzulässig, die Verfahren die Einkommensteuer 2019 und 2020 betreffend, deren Erstbescheide mit 11.5.2021 bzw. 14.3.2022 datieren, wiederaufzunehmen. Den Beschwerden gegen die Bescheide vom 23.3.2023 die Wiederaufnahme der Verfahren 2019 und 2020 betreffend war sohin stattzugeben, da die Wiederaufnahme nicht dazu dient, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhalts zu beseitigen (VwGH 12. 4. 1994, 90/14/0044, ÖStZB 1994, 755 = Slg 6882/F; 14. 12. 1995, 94/15/0003, ÖStZB 1996, 562; 9. 7. 1997, 96/13/0185, ÖStZB 1998, 298; 21. 4. 2005, 2000/15/0115, ÖStZB 2005/569, 668; 27. 2. 2008, 2008/13/0001; 21. 9. 2009, 2008/16/0148; 24. 11. 2011, 2008/16/0053; 22. 12. 2011 2008/16/0012; 27. 9. 2012, 2009/16/0005; 27. 9. 2012, 2009/16/0067) .

Anders verhält es sich jedoch bei den weiteren Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren 2016 bis 2018: Zwar lagen – wie die Bf. zu Recht ausführt – zum Zeitpunkt der jeweiligen Erstveranlagungen (23.4.2018 für 2016, 3.5.2019 für 2017 und 27.1.2020 für 2018), die Überschussrechnungen und Anlagenverzeichnisse vor, nicht aber auch die dem Fruchtgenussrecht zugrundeliegende(n) Vereinbarung(en). Die Behörde war sohin zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide gerade nicht in der Lage, die Rechtmäßigkeit des Abzuges der AfA zu beurteilen, da sie keine Kenntnis von den getroffenen Abreden zwischen

der Bf. und ihren Kindern hatte. Auch fand sich kein gehöriger Hinweis auf das Fehlen des wirtschaftlichen Eigentums in den Akten, sodass der belangten Behörde nicht zugemutet werden konnte, den wahren Sachverhalt zu kennen (VwGH 21. 10. 1971, 910/70, ÖStZB 1972, 90 = Slg 4296/F). Erst durch eine Aufforderung der Bf. die entsprechenden Unterlagen vorzulegen, hätte die Rechtmäßigkeit geprüft werden können, was jedoch vor dem 19.4.2021 unterlassen wurden. Obzwar ein Vorhalteverfahren in den Jahren 2016 bis 2018 unterblieb, erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren dem Grunde nach zu Recht, da ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung gegebener Sachverhaltselemente die Wiederaufnahme nicht ausschließt.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Zwar hat die Behörde in den angefochtenen Bescheiden Ausführungen zum Ermessen unterlassen, diese können vom Verwaltungsgericht jedoch nachgeholt werden. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (*Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 5). Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 67 mwN). Wiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen bzw zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß (absolut und relativ) geringfügig sind (*Ritz*, aaO, § 303 Tz 71). Wenn die Bf. ausführt, dass es nicht sein könne, dass die AfA über Jahre anerkannt und dann – nach Wiederaufnahme der Verfahren – eine völlig andere Rechtsmeinung vertreten werde, ist sie auf die folgende höchstgerichtliche Judikatur zu verweisen: Treu und Glauben bestehen nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen; vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090). Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich nur dann auswirken,

wenn die Behörde einen Vollzugsspielraum hat; ansonsten ist der in Art. 18 B-VG normierte Legalitätsgrundsatz stärker und die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH 27.02.2003, 99/15/0004; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179). Gerade das ist im Gegenstand passiert, die Behörde hat die unrichtige Beurteilung korrigiert, sodass der Schutz durch den Grundsatz von Treu und Glauben ausscheidet. Es kann – auch mangels Vorbringen – weder von einer geringfügigen Auswirkung noch einer Unbilligkeit bzw. (drohenden) Uneinbringlichkeit ausgegangen werden. Für die Verfügung der Wiederaufnahme spricht daher, insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit. Bei Abwägung der Gründe überwiegen die für die Wiederaufnahme sprechenden eindeutig. Das Ermessen ist daher in diesem Sinne zu üben. Die Wiederaufnahme der Verfahren der Jahre 2016-2018 betreffend erfolgte daher insgesamt zu Recht.

b. Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 und 2021

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 xx.xx..2015 wird die Erhaltungspflicht sogar 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 xx.xx..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 auch 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 wem 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 xx.xx..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 xx.xx..2018 noch festzuhalten, dass nach der stRsp 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. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2016-2018 und 2021 war sohin der Erfolg zu versagen.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Gegenstandsloserklärung Einkommensteuer 2019 und 2020)

Nach der Regelung des § 261 Abs. 2 BAO ist eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides (§ 307 Abs. 1) entsprochen wird. Diese Konsequenz folgt aus dem Umstand, dass durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück tritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid somit ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Sachbescheid lebt wieder auf (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

Da den Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2019 und 2020 Folge gegeben wurde, war in Entsprechung der Regelung des § 261 Abs. 2 BAO die gegen die Sachentscheidung gerichteten Beschwerden mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

4.3. Zu den Revisionsaussprüchen

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss 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 (vgl. 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