

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. März 2021 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer erklärte ua. im Zusammenhang mit einer ihm von seiner Mutter unter Vorbehalt des Fruchtgenusses im Schenkungswege übertragenen Wohnung stehende negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2019 fanden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie bereits im Vorjahr keine Berücksichtigung.
3. Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit der Begründung, dass die Instandhaltungskosten dem Eigentümer zuzurechnen seien, Beschwerde und ersuchte um erklärungsgemäße Erfassung der Einkünfte.
4. Auf Vorhalt des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer ua. eine Zusatzvereinbarung zum Übergabs- und Schenkungsvertrag betreffend eine zu leistende Substanzwertabgeltung, Rechnungen über einen Teil der Werbungskosten und entsprechende Zahlungsnachweise vor.
5. Mit Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Geltendmachung von Reparaturkosten zur Substanzerhaltung als Werbungskosten führe dazu, dass über das ansonsten steuerneutrale Ergebnis hinaus nur negative Ergebnisse erzielt

werden könnten. Nach § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung liege bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei vor, wenn in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zu erwarten sei. Folglich liege keine steuerlich relevante Einkunftsquelle vor und könnten negative Ergebnisse aus dieser Betätigung auch nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.

6. Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Es sei unbillig, nur aufgrund kurzfristiger Annahmen und einseitiger Vermutungen (nur negative Ergebnisse) ohne die Berücksichtigung einer künftig positiven Entwicklung Liebhaberei anzunehmen. Die angefallenen Kosten für Reparaturen und Instandhaltung dienten dem Substanzerhalt und führten nur in einzelnen Jahren zu negativen Einkünften. Ansonsten gebe es aufgrund der Höhe der Abschreibung entsprechenden Fruchtgenussentgeltes steuerneutrale Ergebnisse. Weiters könnten aber in Folgejahren auch Überschüsse aus zusätzlichen Serviceentgelten und eigener Vermietung erzielt werden. Letzteres könne und werde es in Zukunft bei einem möglichen Verzicht auf das Fruchtgenussrecht oder infolge des Ablebens der Fruchtgenussberechtigten geben, sodass dann auch mit entsprechenden positiven Einkünften zu rechnen sei. Es sei jedenfalls unrichtig, schon nach zwei Jahren Liebhaberei anzunehmen. Für die Beurteilung eines zu erwartenden Gesamtüberschusses sei ein längerfristiger Zeitraum heranzuziehen. Wenn voreilig und willkürlich Liebhaberei unterstellt und trotz der angeführten Begründungen keine Einkunftsquelle anerkannt werde, möge das auch für die Zukunft mit gesondertem Bescheid amtlich festgestellt werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erwarb von seiner Mutter mit notariell beurkundetem Übergabs- und Schenkungsvertrag vom 23. Dezember 2015 im Schenkungswege deren Anteile an einer näher bezeichneten Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum an W 12 untrennbar verbunden ist. Gleichzeitig räumte der Beschwerdeführer seiner Mutter das lebenslängliche Fruchtgenussrecht am Vertragsgegenstand ein (Punkt „Zweitens“ des Vertrages). Die zur Vorschreibung gelangenden laufenden Abgaben und die anfallenden Betriebskosten hat die Mutter selbst zu bezahlen (Punkt „Viertens“), der Beschwerdeführer darf das Vertragsobjekt ohne Zustimmung der Mutter weder belasten noch veräußern (Punkt „Fünftens“).

Das Fruchtgenussrecht zugunsten der Mutter des Beschwerdeführers sowie das Belastungs- und Veräußerungsverbot wurden im Grundbuch eingetragen.

Mit einer mit „Entgeltliches Fruchtgenussrecht Wohnung ***H***“ betitelten Zusatzvereinbarung zum Übergabs- und Schenkungsvertrag (datiert ist diese wohl mit 27. Dezember 2015, wobei der Tag der Unterfertigung händisch überschrieben und nur schwer lesbar ist) wurde

vereinbart, dass die Mutter bis auf Weiteres die volle Verfügungsfreiheit über die Wohnung hat und der Beschwerdeführer dafür ein Nutzungsentgelt in Höhe der jährlichen Abschreibung (AfA) als Substanzabgeltung erhält. Weiters wurde festgehalten, dass die Betriebskosten und die Kosten für Instandhaltungen weiterhin von der Fruchtgenussberechtigten, die Kosten für notwendige Instandsetzungen und Reparaturen zur Substanzerhaltung vom Eigentümer der Wohnung zu tragen sind.

Die Vermietung der Wohnung erfolgt durch die Mutter des Beschwerdeführers, welche auch die daraus resultierenden Einkünfte erklärt. Der Beschwerdeführer hat bis einschließlich 2017 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, da den Einnahmen jeweils die AfA in gleicher Höhe gegenüberstand. Erstmals hat er für das Jahr 2018 negative Einkünfte im Zusammenhang mit der durch das Fruchtgenussrecht belasteten Wohnung erklärt. Betreffend das Streitjahr erklärte er wiederum negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei Einnahmen in Höhe der von der Fruchtgenussberechtigten zu leistenden Substanzwertabgeltung von 5.700,00 € in Ansatz gebracht wurden sowie neben der AfA (5.700,00 €) sofort absetzbare Instandhaltungskosten (2.690,99 €) und sonstige (nicht näher bezeichnete) Aufwendungen (1.813,24 €) als Werbungskosten geltend gemacht wurden. Positive Ergebnisse sind aus dieser Betätigung bei der gegebenen Wirtschaftsführung nicht erzielbar. Belegmäßige Nachweise über einen tatsächlichen Zahlungsfluss hinsichtlich der Substanzwertabgeltung sind nicht aktenkundig.

2. Rechtliche Beurteilung

Außer Streit steht im Beschwerdefall sowohl, dass die Einkünfte aus der Vermietung der in Rede stehenden Wohnung originäre Einkünfte der fruchtgenussberechtigten Mutter sind (vgl. dazu etwa VwGH 8.9.2022, Ra 2021/15/0054, und VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166, betreffend einen Vorbehaltsfruchtgenuss), als auch, dass die AfA dem Beschwerdeführer als Eigentümer der Wohnung und nicht der Fruchtgenussberechtigten zusteht (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042, mwN). Strittig ist indes, ob hinsichtlich der fruchtgenussbelasteten Wohnung eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle des Beschwerdeführers vorliegt und dementsprechend die sich aufgrund der AfA sowie der weiteren vom Beschwerdeführer geltend gemachten Werbungskosten ergebenden Verluste steuerlich zu berücksichtigen sind.

Nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idGF, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste ua. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (Z 3). Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen

Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, wenn also nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist (vgl. VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012, mwN).

Im Zusammenhang mit der Frage, ob beim Eigentümer eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjektes eine AfA zu berücksichtigen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt darauf hingewiesen, dass das Mietobjekt beim fruchtgenussbelasteten Eigentümer keine Einkunftsquelle darstelle, da auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse zu erwarten seien (vgl. VwGH 28.10.1992, 88/13/0006, mwN). Nur wenn das Fruchtgenussrecht gegen Entgelt eingeräumt wurde und dieses auf Dauer gesehen die vom belasteten Eigentümer zu tragenden Aufwendungen einschließlich der AfA übersteigt, liegt eine Einkunftsquelle des Eigentümers vor (vgl. VwGH 16.9.1987, 86/13/0144).

Der Beschwerdeführer erzielt bei der im Beschwerdefall zu beurteilenden Art der Wirtschaftsführung ausschließlich Einnahmen aus der von der Fruchtnießerin laut Zusatzvereinbarung zum Übergabs- und Schenkungsvertrag zu leistenden Substanzwertabgeltung. Diesen Einnahmen steht die AfA in gleicher Höhe gegenüber. Aufgrund der vom Beschwerdeführer im Streitjahr weiters getragenen Aufwendung in Höhe von 4.504,23 € hat sich ein Verlust in dieser Höhe ergeben. Da dem Beschwerdeführer als Fruchtgenussbelastetem für die Dauer der Belastung durch das Fruchtgenussrecht bei der gegebenen Wirtschaftsführung (vereinbarte Einnahmen in Höhe der jährlichen AfA) die Erzielung positiver Erträge somit aber objektiv nicht möglich ist, kann ihm steuerlich keine Einkunftsquelle zugerechnet werden (vgl. VwGH 6.11.1991, 91/13/0074, mwN). Einer für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit und damit der Frage, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften geeignet ist, grundsätzlich erforderlichen Prognoserechnung (vgl. dazu ua. VwGH 14.12.2023, Ra 2023/13/0051, mwN) bzw. des vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten mehrjährigen Beobachtungszeitraumes bedarf es somit nicht.

Mit dem Einwand des Beschwerdeführers, dass in Zukunft aufgrund des möglichen Wegfalls des Fruchtgenussrechts (Verzicht, Ableben der Fruchtgenussberechtigten) mit entsprechenden positiven Einkünften zu rechnen sei, ist in diesem Zusammenhang nichts zu gewinnen. Der

Liebhabeibetrachtung sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in der Weise in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192, mwN). Mit der Änderung der Wirtschaftsführung beginnt vielmehr ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen. Der Wegfall eines Fruchtgenussrechtes und die damit einhergehende auf eigenes Risiko erfolgende Vermietung stellt ohne Zweifel eine solche Änderung der Art des wirtschaftlichen Engagements dar (vgl. VwGH 28.10.1992, 88/13/0006, mwN), die bei Beurteilung des Mietobjektes als Einkunftsquelle nur für die Zukunft berücksichtigt werden kann.

Somit hat das Finanzamt das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle zu Recht verneint und war der Beschwerde daher ein Erfolg zu versagen.

Dahingestellt bleiben kann bei der gegebenen Sachlage somit, ob die nachträgliche Vereinbarung von nicht unerheblichen Zahlungen für eine Substanzwertabgeltung, nachdem der Mutter des Beschwerdeführers mit dem Übergabs- und Schenkungsvertrag auf Lebenszeit ein in der Folge verbüchertes (unentgeltliches) Fruchtgenussrecht eingeräumt worden war und sie somit bereits über eine gesicherte Rechtsposition verfügte (vgl. dazu etwa VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0021), und die hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten getroffenen Vereinbarungen im Hinblick auf die fehlende Konkretisierung hinsichtlich Höhe und Zeitpunkt zu leistender Teilzahlungen sowie der Möglichkeit zur Erbringung von nicht konkretisierten Sachleistungen, deren Wert jeweils einvernehmlich festgelegt wird, als fremdunüblich anzusehen sind und die vereinbarten Zahlungen der Mutter an den Beschwerdeführer somit steuerlich nicht als Einnahmen im Rahmen eines entgeltlichen Fruchtgenussrechtes zu berücksichtigen wären (vgl. VwGH 20.1.2025, Ra 2023/13/0180, betreffend die sich im Falle einer fremdunüblichen Gestaltung nicht stellende Frage der ertragsteuerlichen Anerkennung einer „Substanzabgeltung“ als Werbungskosten bei der Frucht Nießerin; dazu auch Zorn, RdW 3/2025, 211).

Ergänzend wird angemerkt, dass die Rechtsordnung für die vom Beschwerdeführer begehrte Erlassung eines gesonderten, das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle für die Zukunft feststellenden Bescheides keine Handhabe bietet.

3. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob dem Eigentümer einer mit einem Vorbehaltsfruchtgenussrecht belasteten Wohnung eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle zugerechnet werden kann, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. März 2026