

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Gabriele Maria Germann-Leiner, Scheffelstraße 7a, 6900 Bregenz, über die Beschwerde vom 1. Februar 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Vertrag vom 11.11.2014 übertrug die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ ***1***, GB ***2*** ***3*** je zur Hälfte an ihre Tochter und deren Ehegatten unter Vorbehalt des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsfruchtgenussrechts an den im Erdgeschoß des Hauses ***4*** 17, ***5*** ***3*** gelegenen Räumen samt Terrasse sowie an einem Abstellplatz im Außenbereich des Hauses.

Der Beschwerdeführerin ist es nach Punkt 3.2 des gegenständlichen Vertrages auch gestattet, die Wohnung und den Abstellplatz zu vermieten. Zudem wurde unter diesem Punkt festgehalten, dass die Betriebskosten für die dienstbarkeitsgegenständliche Wohnung sowie den Abstellplatz von der Beschwerdeführerin zu tragen sind, die diese an den jeweiligen Bestandnehmer weiterverrechnet bzw auf diesen überbindet. Die Beschwerdeführerin hat laut Vertrag die Wohnung im Inneren sowie den Abstellplatz auf eigene Kosten instandzuhalten, nicht jedoch Beträge für Reparaturrücklagen zu bezahlen oder sich an sonstigen Kosten im Zusammenhang mit der Verwaltung, Instandhaltung usw des Hauses zu beteiligen.

Das gegenständliche Fruchtgenussrecht wurde im Grundbuch eingetragen.

In Punkt 7.3 des Vertrages wurde vereinbart, dass sämtliche Änderungen und Ergänzungen des Vertrages der Schriftform bedürfen, ebenso auch das Abgehen von diesem Formerfordernis. Eine Verpflichtung zur Zahlung einer Substanzabgeltung wurde in diesem Vertrag nicht vereinbart.

Im Verfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2019 bis 2021 wurde, soweit für das gegenständliche Verfahren relevant, folgende Ermittlungen getätigt:

Der **Vorhalt vom 25. April 2023** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Bezüglich des Vermietungsobjektes "****4*** 17/1" werden Sie ersucht folgende Unterlagen nachzureichen*

- *Mietverträge der Jahre 2019 bis laufend*
- *vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung (Wann wurde die Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen?)*
- *Zahlungsbestätigung (Kontoauszüge) betreffend die Substanzabgeltung*
- *Wie wurde die AfA des Objektes berechnet?“*

Auf das Ersuchen um Ergänzung vom 25.04.2023 wurde eine **Vereinbarung vom 07.07.2023** vorgelegt, in welcher sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, an die Fruchtgenussbesteller jährlich bis zum 31.12. eine Substanzabgeltung in Höhe der von dieser für das jeweilige Kalenderjahr geltend gemachten AfA entsprechend ihren Miteigentumsanteilen auf das von ihnen bekannt zu gebende Konto zu leisten.

Mit **Bescheid vom 26. Jänner 2024** hat das Finanzamt Österreich der Beschwerdeführerin **Einkommensteuer für das Jahr 2022** vorgeschrieben. In diesem Bescheid wurde die geltend gemachte Afa nicht anerkannt. In der Begründung hat das Finanzamt auf die Einkommensteuerbescheide und Beschwerdevereinscheidungen der Vorjahre verwiesen.

In der **Beschwerde vom 01. Februar 2024** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Gegen den oben genannten Bescheid wird binnen offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und wie folgt begründet. Eine Abgeltung für Substanzabgeltung ist nicht grundsätzlich fremdunüblich. Vor allem eine Abgeltung in Höhe der AfA stellt einen in der Praxis häufig gewählten Richtwert dar. Die Bestätigung der Empfangnahme von Bargeld ist bei größeren Beträgen allgemein eher unüblich. (BFG GZ. RV/7103050/2021) Im vorliegenden Fall handelt es sich aber um recht kleine Beträge, die sowohl im Familienkreis unter nahen Angehörigen als auch unter Fremden als Zahlungsfluss Vorkommen und daher einem Fremdvergleich sehr wohl standhalten. Die Zahlungen widersprechen daher nicht grundsätzlich den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens. Zudem erhielt die Zahlung der Substanzabgeltung

durch die spätere Vereinbarung mit notarieller Beglaubigung eine weitere Publizitätswirkung. Zum Zeitpunkt des Übergabevertrags forderte die Finanzverwaltung noch nicht die Vorlage einer notariell beglaubigten Vereinbarung.“

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 06. Februar 2024** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung der Vorjahre verwiesen.

Im **Vorlageantrag vom 27. Februar 2024** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Bezugnehmend auf die Beschwerdevorentscheidung vom 06.02.2024 wird binnen offener Frist der Vorlageantrag eingebracht und wie folgt begründet: Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Fruchtgenussvertrages wurde seitens der Finanzbehörden die notariell beglaubigte Vereinbarung über die Zahlung der Substanzabgeltung noch nicht gefordert. Dieses Publizitätserfordernis wurde daher nachträglich nachgeholt, um auch die davor stattgefundenen Substanzabgeltungszahlungen zu heilen. Aus den Zahlungen ergibt sich logischerweise, dass diese Abgeltung vereinbart worden ist. Durch die spätere notariell beglaubigte Vereinbarung zur Publizitätswirkung wurde die ursprüngliche Vereinbarung nochmal bestärkt. Dieser Vereinbarung die Fremdüblichkeit abzusprechen, nur weil sie im Familienkreis erfolgt ist, geht vollkommen am Regelungszweck vorbei.

Würde dies nämlich zutreffen, könnten im Familienkreis niemals Fruchtgenussverträge mit Substanzabgeltung abgeschlossen werden. Die steuerliche Wirksamkeit der Vereinbarung über die Substanzabgeltung ist daher anzuerkennen und als steuerliche Ausgabe abzusetzen. Es wird die Änderung der Veranlagung gemäß der eingebrachten Beschwerde beantragt.“

Auf Vorhalt hat die Beschwerdeführerin dem BFG folgende **Bestätigung** vorgelegt:

*„An ***6*** ***7****

*Substanzabgeltung für die Wohnung in der ***4*** 17
für das Jahr 2022.*

Euro 301,54 bar übergeben“

Unterfertigt wurden diese Bestätigung von Frau ***7*** ***6***.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Vertrag vom 11.11.2014 übertrug die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ ***1***, GB ***2*** ***3*** je zur Hälfte an ihre Tochter und deren Ehegatten unter Vorbehalt des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsfruchtgenussrechts an den im Erdgeschoß des Hauses ***4*** 17, ***5*** ***3*** gelegenen Räumen samt Terrasse sowie an einem Abstellplatz im Außenbereich des Hauses.

Der Beschwerdeführerin ist es nach Punkt 3.2 des gegenständlichen Vertrages auch gestattet, die Wohnung und den Abstellplatz zu vermieten. Zudem wurde unter diesem Punkt festgehalten, dass die Betriebskosten für die dienstbarkeitsgegenständliche Wohnung sowie den Abstellplatz von der Beschwerdeführerin zu tragen sind, die diese an den jeweiligen Bestandnehmer weiterverrechnet bzw auf diesen überbindet. Die Beschwerdeführerin hat laut Vertrag die Wohnung im Inneren sowie den Abstellplatz auf eigene Kosten instandzuhalten, nicht jedoch Beträge für Reparaturrücklagen zu bezahlen oder sich an sonstigen Kosten im Zusammenhang mit der Verwaltung, Instandhaltung usw des Hauses zu beteiligen.

Das gegenständliche Fruchtgenussrecht wurde im Grundbuch eingetragen.

Eine Verpflichtung zur Zahlung einer Substanzabgeltung wurde in diesem Vertrag nicht vereinbart.

Erst mit Notariatsakt vom 07. Juli 2023 wurde die Verpflichtung zur Leistung einer Substanzabgeltung vereinbart.

Es wurden im Streitzeitraum auch keine Zahlungen für Substanzabgeltung geleistet.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass der Vertragserrichter bei der Erstellung des Übergabsvertrag darauf vergessen hat die Vertragsparteien darauf hinzuweisen, dass die Vereinbarung einer Substanzabgeltung notwendig ist, um die Afa geltend machen zu können und dass dies die Vertragsparteien auch nicht gewusst haben. Andernfalls hätten die Vertragsparteien einen Passus über die Substanzabgeltung in den Vertrag aufgenommen. Da die Vertragsparteien auch nicht gewusst haben, dass die Vereinbarung und Leistung einer Substanzabgeltung notwendig ist, um eine Afa geltend machen zu können, haben diese auch keine Substanzabgeltung geleistet.

Zudem geht aus der Vereinbarung vom 07. Juli 2023 nicht hervor, dass dieser Notariatsakt eine bereits vor 2019 abgeschlossene mündliche Vereinbarung der Substanzabgeltung dokumentiert.

Die im Einkommensteuerveranlagungsverfahren vorgelegte Bestätigungen hat folgenden Wortlaut:

„An ***6*** ***7***

*Substanzabgeltung für die Wohnung in der ***4*** 17*

für das Jahr 2022.

Euro 301,54 bar übergeben“

Aus dieser Bestätigung kann nicht abgeleitet werden, dass die Beschwerdeführerin **im Jahr 2022** tatsächlich die Substanzabgeltung an die Eigentümer der Liegenschaft bezahlt hat, zumal die Bestätigung die die Miteigentümerin an sich selbst gerichtet hat, nicht datiert ist. Auch geht aus dieser Bestätigung nicht hervor, dass die Beschwerdeführerin die Substanzabgeltung geleistet hat.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass diese Bestätigungen erst im Rahmen des Vorhalteverfahrens erstellt wurden, und dass keine Substanzabgeltungszahlungen im Streitzeitraum geleistet wurden.

Die anderen Sachverhaltselemente gehen aus dem Übergabsvertrag hervor und stehen außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d können bei der Vermietung von Gebäuden eine AfA in Höhe von 1,5% angesetzt werden.

Unentgeltlich eingeräumte Fruchtgenussrechte an Grundstücken kommen in der Praxis in zwei Varianten vor, als Vorbehalts- und als Zuwendungsfruchtgenuss; beide sind etwa als Instrument zur Erbfolgeregelung geeignet. Beim Vorbehaltsfruchtgenuss überträgt der zivilrechtliche Eigentümer sein Eigentumsrecht an eine andere Person und behält sich das Nutzungsrecht des Fruchtgenusses - die "Fruchtnießung" - zurück. Ein solches Vorbehaltsfruchtgenussrecht liegt im gegenständlichen Fall vor.

Nach der Judikatur des VwGH kann die AfA - sowohl beim Vorbehalts- als auch beim Zuwendungsfruchtgenuss - idR weder vom zivilrechtlichen Eigentümer noch vom Fruchtgenussberechtigten geltend gemacht werden (17.9.1986, 85/13/0015). In beiden Fällen liegt dies daran, dass der die Einkünfte erzielende Fruchtgenussberechtigte - ob Vorbehalts- oder Zuwendungsfruchtnießer - nicht bzw nicht mehr zugleich wirtschaftlicher Eigentümer des betreffenden Grundstückes ist (25.1.2006, 2002/13/0042).

Die Möglichkeit, das wirtschaftliche Eigentum an fruchtgenussbelasteten Grundstücken einer anderen Person als dem zivilrechtlichen Eigentümer - insbesondere dem Fruchtgenussberechtigten - zu übertragen, besteht grundsätzlich. Die Voraussetzungen für eine derartige Trennung des wirtschaftlichen vom zivilrechtlichen Eigentum bei Grundstücken wurden in der VwGH-Judikatur der vergangenen zehn Jahre sukzessive verschärft. In der Vergangenheit wurde sogar die bloße Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten als ausreichend angesehen, um dessen wirtschaftliches Eigentum zu begründen.

Diese Rechtsansicht hat der VwGH aufgegeben und vertritt stattdessen nunmehr in ständiger Rechtsprechung, dass *"die Einräumung der Veräußerungs- und Belastungsverbote allein"* (25.1.2006, 2002/13/0042) einem Fruchtgenussberechtigten noch nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers verschaffen kann: *"Das Belastungs- und Veräußerungsverbot stellt zwar 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"* (28.5.2015, 2013/15/0135). Der VwGH präzisiert weiter: *"In Anbetracht der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes vermögen die auf die Lebensdauer des Beschwerdeführers abgestellten Rechte (Vorkaufsrecht und landwirtschaftliches Fruchtgenussrecht) ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum des Beschwerdeführers nicht zu begründen"* (12.12.2007, 2006/15/0123).

Auf dieser Argumentation aufbauend kommt nach der VwGH-Judikatur für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums bei einer anderen Person als dem zivilrechtlichen Eigentümer *"besonderes Gewicht auch der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen zukommt"* (12.12.2007, 2006/15/0123, 28.5.2015, 2013/15/0135). Diese Rechtsansicht wird nunmehr auch von der Finanzverwaltung in den EStR 2000 vertreten. Die VwGH-Judikatur konkretisierend wird dazu ausgeführt: *"Die Vereinbarung, den Fruchtnießer im Falle der Veräußerung des betreffenden Grundstückes bloß am Veräußerungserlös zu beteiligen, stellt noch keine ausreichende Chancen- bzw. Risikotragung bezüglich der Wertveränderungen des Grundstückes dar. Von einer solchen kann ausgegangen werden, wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag vereinbart ist, dass der Fruchtnießer eine Veräußerung des Grundstückes erwirken kann und diesfalls der Fruchtnießer die Wertsteigerung des Grundstückes lukrieren kann oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss"* (EStR 2000, Rz 124).

Ein solche Stellung der Fruchtnießerin ist im gegenständlichen Fall nicht vereinbart. Die Fruchtnießerin ist daher nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft.

Fehlt dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer - sei es, weil die damit verbundene zivilrechtliche Rechtsposition nicht erwünscht ist, sei es, weil eine nachträgliche Anpassung eines bereits abgeschlossenen Fruchtgenussseinräumungsvertrages nicht gelingt - ist die AfA nach der VwGH-Judikatur verloren. Die Geltendmachung der AfA ist schließlich nur noch aufgrund einer rechtlichen Konstruktion möglich, die von der Finanzverwaltung seit Jahrzehnten geduldet wird. Es handelt sich dabei um die Zahlung für die Substanzabgeltung. Dabei leistet der Fruchtgenussberechtigte dem zivilrechtlichen Eigentümer eine "Entschädigung" in Höhe der AfA für den Wertverzehr des zur Einkünfteerzielung genutzten Grundstückes. Der zivilrechtliche Eigentümer erzielt damit Einkünfte aus der "Überlassung" des Grundstückes, die freilich durch die gleich hohe AfA auf null reduziert werden.

Wurde in der Vergangenheit anlässlich der Übertragung des Grundstückes eine Vereinbarung über die Zahlung für Substanzabgeltung nicht getroffen, muss dies nunmehr gesondert erfolgen. Neu abgeschlossene Vereinbarungen können aber naturgemäß nur pro futuro Wirkung entfalten, womit Fruchtgenussberechtigte für Zeiträume vor Abschluss der neuen Vereinbarung die AfA nicht geltend machen können (Bodis/Pfeiffer, RdW 2016, 648). Da die Vereinbarung über die Substanzabgeltung aber erst im Jahr 2023 abgeschlossen wurde, ist eine Geltendmachung der AfA durch bzw der Bezahlung der Substanzabgeltung durch die Fruchtnießerin im Jahr 2022 nicht zulässig.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 sämtliche im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen bereits vom Verwaltungsgerichtshof geklärt sind und das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen ist, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 2. April 2026