

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***AB*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Umgeher Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, Neubaugasse 68 Tür 13s, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 24. Mai 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2024 betreffend Wiederaufnahme gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018, Einkommensteuer 2017 bis 2021, Umsatzsteuer 2019 bis 2021 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2017, 2018 und 2021, weiters über die Beschwerde vom 8. Juli 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. Juni 2024 betreffend Umsatzsteuer 2022 und 2023, Einkommensteuer 2023 sowie Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2022 und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Juli 2024 betreffend Einkommensteuer 2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2019 bis 2023 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2019 und 2020 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

3. Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2017 bis 2023 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

4. Die Beschwerden betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2017, 2018, 2021 und 2022 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (Bf.) fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt und betraf diese Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2021.

Wirtschaftliches Eigentum

Die Außenprüfung stellte im „Anhang zu Tz. 1 Zubau 2015 und 2016“ fest, im Jahr 2015 sei auf der Liegenschaft im Besitz des Bf. an einer näher genannten Adresse ein Umbau und Aufstockung des Wohnhauses getätigt worden. Die Bauarbeiten seien von Mai 2015 bis August 2015 durchgeführt und am 28.10.2015 sei die Schlussrechnung einer näher genannten Baufirma gestellt worden. Der zugrundeliegende Werkvertrag sei per 19.04.2015 erstellt worden. Das Obergeschoss (Neubau laut Schreiben vom 29.12.2016 der steuerlichen Vertretung) stelle den neuen zusätzlichen Vermietungsbereich dar. Dieser umfasse ein kleines Büro bzw. Wohnung (Wohnfläche circa 50 m²) und eine große Wohnung (circa 90 m²). Die Gesamtkosten für den Umbau/Neubau hätten brutto EUR 218.041,54 (Vermietungsbereich EUR 159.604,32 und Allgemeinbereich EUR 58.437,22) betragen.

Per 16.09.2015 sei die Liegenschaft mittels Schenkungsvertrages an den Sohn des Bf. übertragen worden. Im Zuge des Schenkungsvertrages sei im Notariatsakt das unentgeltliche Fruchtgenussrecht zugesagt worden.

Im Jahr 2016 seien dann nur noch kleinere Arbeiten (Heizung, Elektroarbeiten, Fassade für den „Altbestand“ etc.) vorgenommen worden. Die Investitionen im Jahr 2015 und 2016 für den Zubau seien teilweise als „Afa Umbau“ oder als „Instandsetzung 1/15 bzw. 1/10“ (Instandsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG auf 10 bzw. 15 Jahre verteilt worden) erklärt und ausgewiesen worden. Laut Aussage der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 04.10.2022 zu den Steuererklärungen 2019 und 2020 sei zum Zubau das Folgende mitgeteilt worden: Es gebe 3 Wohnungseinheiten (Kindergarten 67% (280 m²), eine kleine Wohnung 12% (50 m²) und eine große Wohnung bzw. Büro 21% (90 m²)).

Zusätzlich gebe es noch einen Allgemeinbereich von circa 130 m², welcher für alle zugänglich sei und immer im Verhältnis der Einheiten aufgeteilt worden sei. Es sei in der Vergangenheit immer genau zugeordnet worden, um welche Einheit es sich handle und anhand dessen Vorsteuer abgezogen oder gekürzt worden. Die Berechnungen beinhalteten bereits das Ergebnis 2021. Bei der großen Wohnung sei zu erwähnen, dass es ungeplante Leerstehungen gegeben habe. Die letzten Mieter hätten die Wohnung verwüstet, erst durch einen Rechtsstreit habe der Bf. die restliche Miete einfordern können. Die Lebensgefährtin des Bf., bei der dieser gewohnt habe, sei vor ein paar Jahren unerwartet verstorben, wodurch sich der Bf. dann wieder dazu entschlossen habe, selbst einzuziehen. Wäre all das nicht passiert, hätte der Bf. die Wohnung weiterhin vermietet, eine einfache Prognoserechnung ohne den eigenen Einzug sei beigelegt. Es handle sich daher nicht um Liebhaberei. Das Fruchtgenussrecht bestehe seit Ende 2015.

Das Erdgeschoss werde an eine Kindergruppe (Mietvertrag vom 24.07.2008) unecht umsatzsteuerbefreit vermietet. Ab dem Jahr 2016 sei dann auch die Vermietung der Wohnungseinheiten im neu geschaffenen Obergeschoss/Dachgeschoss erfolgt. Ab dem August 2020 werde die große Wohnung vom Bf. selbst bewohnt. Die kleine Wohnung werde seit 2019 von einer näher genannten Mieterin bewohnt.

Die im § 28 Abs. 3 EStG 1988 normierten Voraussetzungen für eine Fünftehtel-Absetzung lägen nach Ansicht der Außenprüfung nicht vor, da im vorliegenden Fall weder Aufwendungen iSd MRG, noch für Sanierungsmaßnahmen mit einer Förderzusage und auch keine Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes gegeben seien, daher seien die Aufwendungen für den Zubau nicht als Fünftehtel-Absetzungen anzuerkennen.

Zum wirtschaftlichen Eigentum betreffend Altbestand stellt die Außenprüfung fest, dass aufgrund des Schenkungsvertrages vom 16.09.2015 das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum an der streitgegenständlichen Liegenschaft an den Sohn des Bf. übertragen worden sei. Der Sohn des Bf. sei ab der Schenkung als wirtschaftlicher Eigentümer zu sehen.

Hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums betreffend den Neubau/Zubau verweist die Außenprüfung darauf, dass laut Sachverhalt der Zubau mit Ende August 2015 (Schlussrechnung einer näher genannten Baufirma vom 28.10.2015) fertiggestellt worden sei. Gegenstand der Außenprüfung sei unter anderem auch, ob der Bf. wirtschaftlicher Eigentümer des Zubaus sei und in weiterer Folge für diesen Gebäudeteil die Afa in Anspruch nehmen könne. Im gegenständlichen Fall sei im Jahr 2015 mit dem Zubau an der streitgegenständlichen Liegenschaft begonnen worden. Dieser Zubau sei laut den vorliegenden Unterlagen und Belegen vom Bf. beauftragt und finanziert worden. Im Ermittlungsverfahren der Außenprüfung sei der Dienststelle ein „Protokoll – Zur schriftlichen Fixierung einer verbal getroffenen Vereinbarung“ datiert per 30.06.2023 übermittelt worden, in welchem wie folgt festgehalten worden sei:

„Noch vor der Schenkung des Grundstückes ***G***, per Adresse ***A*** von mir, ***Bf1-Version2*** an meinen Sohn ***S*** im Jahr 2015 wurde mündlich vereinbart, dass ich als Ersatz für weitere Investitionen in Haus und Grund auf meine Kosten eine entsprechende Entschädigung in Form eines Anteils des Verkaufspreises erhalten sollte, wenn der Verkauf noch zu meinen Lebzeiten erfolgen würde. Mit unserer Unterschrift bestätigen wird diese verbale Vereinbarung.“

Die Außenprüfung hält fest, dass für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere dem Umstand, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen trage, besonderes Gewicht zukomme (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039). Die Außenprüfung verweist darauf, dass die Vereinbarung, den Fruchtgenussberechtigten im Falle der Veräußerung des betreffenden Grundstückes am Veräußerungserlös zu beteiligen, noch keine ausreichende Chancen- bzw. Risikotragung bezüglich der Wertveränderungen des Grundstückes darstelle. Eine Risikotragung in Bezug auf den Wert der Liegenschaft sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Es sei laut Außenprüfung somit festzuhalten, dass der Bf. nicht der wirtschaftliche Eigentümer des Zubaus sei und damit nicht Afa-berechtigt sei.

Sauna und Wintergarten

Die Außenprüfung stellt im „Anhang zu Tz. 2 Sauna und Wintergarten 2019“ fest, dass es sich bei den Investitionen im Jahr 2019 um eine Sauna und einen Wintergarten handle. Die Gesamtkosten in Höhe von EUR 39.191,60 netto seien als Instandsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt worden. Die Fertigstellung des Wintergartens sei mit Ende August 2019 erfolgt und die Sauna sei Ende September 2019 geliefert und im Wintergarten eingebaut worden. Laut Aussage der steuerlichen Vertretung sei die Sauna nur für den Vermietungsbereich – nicht für den Kindergarten – zugänglich. Der Wintergarten (inklusive der damit zusammenhängenden Umbauarbeiten) sei sowohl für den Vermietungsbereich als auch für den Kindergarten zugänglich. Am 06.10.2023 sei eine Begehung und Besichtigung an der Adresse ***Bf1-Adr*** durch die Betriebsprüfung im Beisein einer näher genannten steuerlichen Vertreterin und des Bf. erfolgt.

Im Rahmen einer Erhebung bei der näher genannten Kindergruppe sei aufgrund eines Telefonats von der näher genannten diensthabenden Pädagogin mitgeteilt worden, dass sowohl für den Wintergarten als auch für die Sauna kein Nutzungsrecht bestehe. Laut ihrer Aussage sei dies der Privatbereich des Bf. und auch die bei der Besichtigung vorgewiesene Verbindungstür werde nicht benutzt. Die Kindergruppe verfüge über einen eigenen Hauseingang und habe somit keinen Zutritt zum Hausteil des Bf. Auch aufgrund der Eindrücke bei der Besichtigung der Liegenschaft durch die Außenprüfung am Freitag, den 06.10.2023, handle es sich bei der Sauna und dem Wintergarten wohl um den Privatbereich des Bf. (Größe der Sauna, viel privates Mobiliar, etc.). Per Mail sei von der Obfrau der Kindergruppe am

Mittwoch, den 18.10.2023 jedoch in einem Satz mitgeteilt worden, dass die Nutzung der Sauna und des Wintergartens jederzeit möglich sei. Daraufhin sei von der Außenprüfung nochmals telefonisch mit der Kindergruppe Kontakt aufgenommen worden und habe die oben angeführte Pädagogin nochmals ihre Aussage von Dienstag, den 17.10.2023, bestätigt (kein Nutzungsrecht, Privatbereich von Bf.). Per Mail sei die Obfrau der Kindergruppe auf diesen Widerspruch angesprochen und um Stellungnahme bzw. um einen Rückruf ersucht worden. Am Donnerstag, den 19.10.2023, sei der Rückruf durch die Obfrau der Kindergruppe erfolgt. Es sei von ihr mitgeteilt worden, dass ihr und der Kindergruppe das Nutzungsrecht für den Wintergarten und die Sauna bei der Errichtung mündlich zugesichert worden sei. Da beides im Obergeschoss und mit den Kindern erschwerend zu erreichen sei, erfolge keine Nutzung durch die Kindergruppe.

Weiters sei das Nutzungsrecht für die Sauna und den Wintergarten weder im Mietvertrag der näher genannten Mieterin (Mieterin der kleinen Wohnung ab 01.11.2019 – auf 3 Jahre befristet) noch von der Kindergruppe dezidiert erwähnt worden und es gebe keine Zusatzvereinbarungen darüber. Auch der Mietzins sei nicht entsprechend für die Nutzung erhöht worden. Somit stelle sich die Frage, warum dann diese Investition gemacht worden sei, wenn es nicht vorwiegend dem Privatbereich zuzuordnen sei. Es entspreche auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass es für die Benutzung der Sauna keine genaue Zeiteinteilung gebe. Könne der Wintergarten bei gleichzeitiger Nutzung der Sauna durch einen anderen Mitbewohner einfach frequentiert werden? Auch die Nutzung des Wintergartens und der Sauna durch die Kindergruppe erschienen nicht plausibel. Der Treppenaufstieg scheine für Kleinkinder nicht ungefährlich und die Nutzung der Sauna sei aus pädagogischen Gründen bedenklich. Der Kindergarten verfüge außerdem auch über einen eigenen Garten im Freien. Zwar sei die Errichtung der Sauna und des Wintergartens im Jahr 2019 erfolgt und der Bf. erst im August 2020 eingezogen, aber man könne davon ausgehen, dass langfristig die Nutzung des Obergeschosses für den Privatbereich vorgesehen sei. Auch der Mietvertrag der Mieterin sei auf 3 Jahre befristet. Betreffend die Kosten für den Wintergarten und die Sauna hätten keine Vereinbarungen weder mit den Mietern (Nutzern) noch mit dem Sohn des Bf. vorgelegt werden können.

Aufgrund dieser Tatsachen würden nach Ansicht der Abgabenbehörde diese Aufwendungen unter § 20 EStG 1988 (nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben) fallen, da diese hauptsächlich die Lebensführung des Bf. berührten. Die Instandsetzungen (Zehntel- und Fünfzehntel-Absetzungen) seien somit als Ausgaben beim Bf. zu streichen. Aufgrund der Ansicht der Abgabenbehörde, dass es sich bei den Investitionen 2019 für die Sauna und den Wintergarten um Aufwendungen handle, die beim Bf. nicht anerkannt werden, seien auch die geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Jahr 2019 nicht zulässig. Im Jahr 2020 und 2021 seine in der Umsatzsteuererklärung aufgrund der Nutzungsänderungen Vorsteuerberichtigungen vorgenommen worden, die ebenfalls wieder im Rahmen der Betriebsprüfung rückgängig gemacht würden. Im Rahmen der Betriebsprüfung würden daher auch die Vorsteuerbeträge in

der Umsatzsteuererklärung 2019 um EUR 5.082,02 gekürzt und im Jahr 2020 und 2021 würden die Berichtigungen in Höhe von EUR 393,89 rückgängig gemacht.

Substanzabgeltungen

Der Bf. sei bis 2015 Eigentümer der oben genannten Liegenschaft gewesen. Per 16.09.2015 sei die Liegenschaft mittels Schenkungsvertrages an den Sohn des Bf. übertragen worden. Im Zuge des Schenkungsvertrages sei im Notariatsakt das unentgeltliche Fruchtgenussrecht zugesagt worden. Laut Schenkungsvertrag liege ein Nettovorbehaltsfruchtgenuss beim Bf. vor. Hier behalte sich der Fruchtgenussbesteller anlässlich der zivilrechtlichen Übertragung des Wirtschaftsgutes den Fruchtgenuss zurück. Die Zurechnung der Einkünfte ändere sich hierbei nicht. Der Fruchtnießer (Bf.) sei nach der Konzeption des ABGB niemals zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft, an der der Fruchtgenuss bestellt sei. Im Allgemeinen ist er auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer, sodass er auch keine Absetzung für Abnutzung für das Wirtschaftsgut geltend machen könne. Afa-berechtigt sei daher grundsätzlich der zivilrechtliche Eigentümer des Wirtschaftsgutes (beim Vorbehaltsfruchtgenuss somit der mit dem Fruchtgenuss Belastete). Leiste der Fruchtgenussberechtigte (Bf.) an den Besteller (Sohn des Bf.) eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der Absetzung für Abnutzung, dann sei diese Zahlung beim Fruchtnießer im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart abzugsfähig. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erziele eine Einnahme in dieser Höhe, der die Afa als Ausgabe gegenüberstehe, sodass sich daraus kein Überschuss (idR wären Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegeben) ergebe.

Zwischen dem Vater (Bf.) und dem Sohn des Bf. seien ab 2015 Substanzabgeltungen in folgender Höhe vereinbart worden: 2015: EUR 4.800,00; 2016: EUR 6.400,00; 2017: EUR 6.400,00; 2018: EUR 6.400,00; 2019: EUR 6.400,00; 2020: EUR 5.376,00; 2021: EUR 5.065,00. Eine schriftliche Bestätigung des Bf. liege jedoch nur für die Jahre 2018 bis 2021 vor. Die Zahlung 2018 sei in bar erfolgt und sei dies auf den schriftlichen Vereinbarungen auch vermerkt. Betreffend 2019 bis 2021 sei nur die Bezahlung vom Bf. bestätigt worden. Es seien keine Zahlungsbestätigungen etc. vorgelegt worden.

Betreffend die Berechnung der Substanzabgeltung sei von der steuerlichen Vertretung per Mail vom 06.07.2023 mitgeteilt worden, dass die Bemessungsgrundlage der Substanzabgeltung von früher übernommen und korrigiert worden sei, der Erwerb der Liegenschaft sei 1978 erfolgt, das Gebäude sei vor 1914 erbaut worden. D.h. es handle sich um die fiktiven Anschaffungskosten für den alten Teil des Hauses ohne Neubau in der Höhe von EUR 320.000,00. Nur hiervon sei die Substanzabgeltung bemessen worden. Die steuerliche Vertreterin räumt ein, dass sie damals die Afa aus der Erklärung 2012 übernommen und dies erst mit dem Bf. im Jahr 2016 besprochen hätten, so habe sie es im Handakt. Im Jahr 2015 sei irrtümlich weniger Afa angesetzt worden, was der Bf. davor angesetzt habe, könne die steuerliche Vertreterin nicht nachvollziehen, im Jahr 2016 sei es dann richtiggestellt worden. D.h. die EUR 320.000,00 seien die 100% des Altbaus. Davon 2% seien die EUR 6.400,00, dies in

allen Jahren, in denen es keine Eigennutzung gegeben habe, sei dieser Wert angesetzt worden. Im Jahr 2020 sei er aufgrund der anteiligen Eigennutzung gekürzt worden. Es seien immer auch die Allgemeinbereiche berücksichtigt worden, wie aus den Aufteilungen ersichtlich sei.

Beim Vorbehaltsfruchtgenuss übertrage eine Partei das Eigentum auf die Erben und behalte sich gleichzeitig das Fruchtgenussrecht vor. Die wirtschaftliche Nutzung werde beim ehemaligen Eigentümer belassen, während die Erbschaft bereits frühzeitig abgewickelt werde. Beim entgeltlichen Fruchtgenuss bezahle der Fruchtnießer, also der ehemalige Eigentümer, dem Übernehmer und neuen Eigentümer einen vereinbarten Betrag (Substanzabgeltung). Der Betrag entspreche zumeist in etwa der Höhe der Afa. So könne gewährleistet werden, dass der Eigentümer doch Afa-berechtigt sei, denn durch die Zahlung entstehe eine Ausgabe bzw. auf Seiten des Eigentümers eine Einnahme, die er wiederum steuerlich geltend machen könne. Im gegenständlichen Fall sei im Schenkungsvertrag das unentgeltliche Fruchtgenussrecht zugesagt worden. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens seien der ho. Dienststelle zwei Bestätigungen betreffend die Substanzabgeltungen vorgelegt worden. Es sei bestätigt worden, dass die Substanzabgeltungen der Jahre 2018 bis 2021 jeweils bezahlt worden seien. In der Bestätigung für das Jahr 2018 werde bestätigt, dass die Zahlung von EUR 6.400,00 in bar erfolgt sei. Überweisungsbestätigungen bzw. Bankbelege seien in diesem Zusammenhang auch für die Jahre 2019 bis 2021 nicht vorgelegt worden. Es werde daher angenommen, dass die Substanzabgeltungen für die Jahre 2018 bis 2021 jeweils in bar bezahlt worden seien.

Nach der in den Einkommensteuerrichtlinien Rz 113a vertretenen Ansicht müsse die Zahlung der Substanzabgeltung vertraglich vereinbart und ausreichend publizitätswirksam dokumentiert sein (z.B. in Form eines Notariatsaktes). Die Zahlungen müssten zudem tatsächlich erfolgen. Im Falle einer nachträglichen Vereinbarung könne der Abzug in Höhe der Afa frühestens in dem Veranlagungszeitraum der erstmaligen Zahlung geltend gemacht werden. Dagegen genügten nachträgliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dem Kriterium der Fremdüblichkeit nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 31.01.2019, Ra 2017/15/0021) nicht. Die Außenprüfung führt zu den streitgegenständlichen Substanzabgeltungen aus, da die Zahlungen der Substanzabgeltung bar erfolgt seien und es keine weiteren Nachweise dafür gebe, könnten diese Zahlungen nicht anerkannt werden. Weiters dürften auch keine zusätzlichen Absetzungen für Abnutzung geltend gemacht werden und seien diese daher nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ am 12.01.2024 Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2017 und 2018, Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2019 bis 2021, Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2017 bis 2021 sowie Anspruchszinsenbescheide (§ 205 BAO) für die Jahre 2017, 2018 und 2021 und folgte den Feststellungen der Außenprüfung.

Beschwerde

Nach verlängerter Rechtsmittelfrist erhob die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schriftsatz vom 24.05.2024 Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2019 bis 2021, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2017 und 2018 und Einkommensteuer für die Jahre 2017 bis 2021 sowie Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017, 2018 und 2021.

Es wird ausgeführt, die angeführten Bescheide würden insoweit angefochten, als sie das wirtschaftliche Eigentum des Bf. an den 2015 neu errichteten Gebäudeteilen an der näher angeführten Liegenschaft nicht anerkennen würden, den 2019 erfolgten Einbau von Sauna und Wintergarten als privat veranlasst ansehen würden und die Zahlungen für Substanzabgeltung nicht anerkennen würden.

Unter Punkt „1) Wirtschaftliches Eigentum“ wird in der Beschwerde vorgebracht, wie z.B. aus VwGH 25.01.2017, Ra 2014/13/0029, hervorgehe, sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wirtschaftliches Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage sei, 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 könne (vgl. beispielsweise das Erkenntnis vom 12.12.2007, 2006/15/0123. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums sei insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trage (vgl. nochmals VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123, und VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105).

Für das wirtschaftliche Eigentum des Bf. spreche laut Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. das Folgende (entnommen aus der Stellungnahme vom 05.10.2023): „Ein unentgeltlich übertragenes Gebäude unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten kann diesem zugerechnet werden. Die Einräumung und Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten kann aber alleine nicht dessen wirtschaftliches Eigentum begründen, es handelt sich um ein Indiz und es sind stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021). Ein Hotelgebäude etwa ist den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, wenn diese den Kauf finanzieren, die Hoteleinrichtung erwerben und das Hotel selbst bewirtschaften (VwGH 17.09.1996, 92/14/0054)“ (siehe Rz 124 EStRL).

Der Bf. habe ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu seinen Gunsten, dies sei im Grundbuch eingetragen. Er partizipiere an einem möglichen gemeinsamen Verkauf – die Bestätigung sei dem Finanzamt vorgelegt worden. Der Bf. finanziere alles, kümmere sich um alles, habe Rechtsverfahren gegen Mieter geführt, die große Schäden an und in einer Wohnung

hinterlassen hätten – und trage daher auch das komplette finanzielle Risiko. Der Bf. habe den Neubau (circa EUR 350.000,00) komplett selbst finanziert und trage alle Chancen und Risiken, die sich aus der Nutzung und Bewirtschaftung ergäben. Dies beziehe sich auch auf Investitionen, die nach der Schenkung durch den Bf. getätigt worden seien. Bei Berücksichtigung der Gesamtumstände sei der Bf. eindeutig der wirtschaftliche Eigentümer.

Dass diese Voraussetzungen für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum gegeben seien, werde vom Finanzamt nicht bestritten. Das Finanzamt vertrete im Betriebsprüfungsbericht jedoch offenbar die Ansicht, dass beim Bf. das Kriterium, dass er die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderung trage, nicht erfüllt sei. In der schriftlichen Fixierung der bereits vor der Schenkung mündlichen Vereinbarung hätten die beiden Vertragsparteien festgehalten, dass der Bf. als Ersatz für die von ihm getätigten weiteren Investitionen eine entsprechende Entschädigung in Form eines Anteils am Verkaufspreis erhalten sollte. Hierunter sei nach übereinstimmender Meinung der Vertragsparteien zu verstehen, dass der Bf. derjenige Anteil am Verkaufspreis zufließen solle, der den von ihm ausschließlich finanzierten Neubau betreffe, seinem Sohn hingegen der den Altbau betreffende Anteil (an den dem Bf. unbestrittenermaßen nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukomme). Die jeweiligen Anteile würden im Schätzungsweg, erforderlichenfalls mittels Gutachten, festgestellt werden. Damit trage der Bf. eindeutig die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen.

In „Tz 2 Sauna und Wintergarten“ der Beschwerde wird darauf verwiesen, dass ursprünglich beabsichtigt gewesen sei, die Wohnung, in welche der Bf. eingezogen sei, nach deren Freiwerden wieder zu vermieten. Da aufgrund der getätigten Investitionen mit Sicherheit ein höherer Mietzins hätte verlangt werden können, würden sich diese auch als wirtschaftlich sinnvoll erweisen. Der Bf. habe sich nur aufgrund des Todes seiner damaligen Lebensgefährtin, bei welcher er zuvor gewohnt habe, dazu entschlossen, wieder selbst einzuziehen. Auf diesen Umstand gehe das Finanzamt in keiner Weise ein. Wie sich die Betriebsprüfung vor Ort bei der Begehung habe vergewissern können, gebe es keine Absperrungen zum Wintergarten oder zur Sauna. Die Betriebsprüfung berufe sich darauf, dass eine Nutzungsmöglichkeit im Mietvertrag explizit aufscheinen müsste. Es sei jedoch allgemein üblich, dass in solchen Fällen Verbote in Mietverträgen verankert seien. Es hätte nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. daher den Mietern mit einer Zusatzvereinbarung ausdrücklich der Nutzung untersagt werden müssen. Somit sei die Nutzung allen Mietern offen gestanden.

Dass diese für alle Mieter frei zugänglich seien, benutzt werden könnten und auch benutzt worden seien, habe auch die namentlich näher genannte Leiterin des Kindergartens bestätigt – dies schriftlich und mündlich. Warum das Finanzamt dennoch von Anfang an eine ausschließlich private Nutzung unterstelle und darauf beharre, sei nicht nachvollziehbar. Im Bericht der Außenprüfung entstehe der Eindruck, dass nur den telefonischen Auskünften der Mitarbeiterinnen des Kindergartens Bedeutung beigemessen werde. Diese seien mehrfach

während ihrer Arbeitszeit vom Betriebsprüfer angerufen und zum Nutzungsrecht befragt worden. Die Mitarbeiterinnen hätten keinen Einblick in die rechtlichen Nutzungsmöglichkeiten und könnten zu diesen auch keine Auskunft geben. Im Übrigen habe die Mitarbeiterin aus Sicht des Kindergartens geantwortet. Natürlich dürften Kinder nicht alleine nach oben gehen, wie sie auch nicht alleine auf die Straße gehen dürften, obwohl die Tür nicht versperrt sei. Dass die Nutzungsrechte vorhanden seien, sei somit von der dazu befugten Person bestätigt worden. Es dürfe erwähnt werden, dass der Dachboden, der ebenfalls von allen Mietern genutzt werden könne und als Lagerfläche benutzt werde, auch nicht im Mietvertrag erwähnt sei. Die Nutzungsmöglichkeit bestehe und werde manchmal von den Mietern genutzt und manchmal nicht. Der Dachboden befinde sich gleich neben dem Wintergarten und der Sauna. Die Nutzungsmöglichkeiten von Dachboden, Wintergarten und der Sauna seien demnach die gleichen und seien im Rahmen der Vorsteuerkürzung aufgrund der Erzielung von unecht befreiten Umsätzen (Vermietung an den Kindergarten) und ab 2020 bei der Ermittlung der Privatanteile aufgrund des Einzuges des Bf. daher auch gleich behandelt worden. Auf diesen Umstand gehe das Finanzamt ebenfalls nicht ein. Die tatsächliche private Nutzung mit ertragsteuerlicher Berücksichtigung eines Privatanteils und Vorsteuerkorrektur nach § 12 (10) UStG sei daher erst ab 2020 vorzunehmen gewesen.

Unter Punkt „3) Zahlungen für Substanzabgeltungen“ wird eingangs ausgeführt, dass Schenkungen und wohl auch Zahlungen für Substanzabgeltungen unter Fremden nicht üblich seien (siehe VwGH 21.12.1989, 86/14/0173). Daher sei in Hinblick auf die Fremdüblichkeit derartiger Vereinbarungen als Vergleichsmaßstab heranzuziehen, wie sich andere Personen verhielten, die zueinander in familiärer Beziehung stünden (siehe VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Ausgehend hiervon sei es keineswegs unüblich, dass einander Nahestehende Barzahlungen leisteten. Da die Voraussetzungen von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO hätten, und jedenfalls der tatsächliche Abschluss der Vereinbarung und deren Außenwirkung vorliege, sei es nicht einzusehen, warum das Finanzamt der Bestätigung des Sohnes, die Beträge auch tatsächlich erhalten zu haben, plötzlich jede Glaubwürdigkeit abspreche. Es gebe jedenfalls keine gesetzliche Regelung und auch keine Judikatur, die die Leistung von Barzahlungen unter Nahestehenden verbiete. Hingewiesen sei zu einen darauf, dass die Zahlungen in der Vergangenheit vom Finanzamt mehrfach überprüft und auch die Bestätigungen des Sohnes nicht beanstandet worden seien.

Zum anderen seien die Zahlungen seit Beginn der Außenprüfung kein Thema gewesen. Auch die ursprünglich verfasste Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.10.2023 enthalte keinen Hinweis auf die beabsichtigte Nichtanerkennung der Zahlungen für Substanzabgeltung. Dies alles lasse den Schluss zu, dass das Finanzamt zunächst – und auch zu Recht – keinen Grund gesehen habe, der gegen die Anerkennung spreche. Es solle erwähnt werden, dass diese ursprüngliche Niederschrift vom 18.10.2023 nicht unterschrieben worden sei. Seitens des Amtes sei per Mail bekanntgegeben worden, dass man keine Schlussbesprechung abhalten

wolle und sei auf die Möglichkeit verwiesen worden, man könne ja Beschwerde einreichen. Im gleichen Mail sei angekündigt worden, dass der Prüfer ein paar Tage später zur Unterschrift dieser Niederschrift kommen würde. Da die Schlussbesprechung ein Recht des Steuerpflichtigen ist, habe die steuerliche Vertretung des Bf. diese Vorgangsweise im Sinne ihres Mandanten nicht unterstützen können. Leider habe die finale Niederschrift in Bezug auf die Substanzabgeltung eine unerwartete Verböserung beinhaltet, die aus oben genannten Gründen nicht nachvollziehbar sei. Es sei aus Sicht des Bf. allgemein der Eindruck entstanden, dass man auf seine Argumente wenig eingegangen sei. Auch die Vorgangsweise laufend nach Abschluss eines Punktes immer stückchenweise neue Daten anzufordern und neue Themen zu überprüfen sowie diverse Verfahrensmängel und Ermittlungsmängel hätten dazu geführt, dass der Bf. sich in seinen Rechten eingeschränkt gefühlt habe und der Bf. die Verhältnismäßigkeit beim Vorgehen der Behörde vermisst habe.

Es werde daher beantragt, die diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen rückgängig zu machen und die angefochtenen Bescheide insoweit abzuändern. Gleichzeitig werde Beschwerde gegen die oben genannten Wiederaufnahmebescheide 2017 und 2018 eingebracht, da keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien.

Bescheide 2022 und 2023

Das Finanzamt erließ am 28.06.2024 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2022 und 2023, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2023 sowie den Anspruchszinsenbescheid (§ 205 BAO) für das Jahr 2022 und am 04.07.2024 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022. Begründend wurde darauf verwiesen, dass die bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2017 bis 2021 getroffenen Feststellungen bei den Erklärungen berücksichtigt worden seien.

Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 08.07.2024 brachte die steuerliche Vertretung Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2022 und 2023, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2023 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2022, alle vom 28.06.2024, sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022 vom 04.07.2024 ein.

Begründend wird ausgeführt, die obigen Bescheide würden insoweit angefochten, als sie 1. das wirtschaftliche Eigentum des Bf. an den 2015 neu errichteten Gebäudeteilen an der oben angeführten Liegenschaft nicht anerkannten; 2. den 2019 erfolgten Einbau von Sauna und Wintergarten als privat veranlasst ansehen würden; 3. die Zahlungen 2022 für Substanzabgeltungen nicht anerkannten; 4. die Abschreibung für alle Investitionen, die der Bf. tätige, nicht anerkannten. Bezüglich der ersten 3 Punkte werde auf die Beschwerde vom 24.05.2024 verwiesen. Betreffend Punkt 4 werde auf die Begründung des Amtes, erhalten am 08.07.2024, verwiesen, dass bei einer Substanzabgeltung die Geltendmachung von

Absetzungen für Abnutzung nicht zulässig sei, da diese mit der Substanzabgeltung an den Sohn des Bf. (wirtschaftlicher Eigentümer) abgegolten sei. Eine allfällige Abschreibung sei daher nur beim Sohn des Bf. in der Höhe der Substanzabgeltung möglich.

Festzuhalten sei, dass die Substanzabgeltung sich nicht auf alle Investitionen, die der Bf. als Vermieter im Rahmen seiner Einkünfteerzielung tätige, erstrecken könne. Die Substanzabgeltung sei eine Abgeltung für die Substanz eines Gebäudes im Zusammenhang mit der Übertragung einer Immobilie – in diesem Fall an den Sohn. Wie dem Amt schon seit vielen Jahren bekannt sei, sei diese auch bezahlt worden. Sie erstrecke sich aber nicht auf zukünftige Investitionen. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, eine Substanzabgeltung für nachträgliche Investitionen irgendeiner Art zahlen zu müssen, um sie steuerlich geltend machen zu können. Das wäre nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. weder sinnvoll noch zumutbar. Der Bf. habe im Jahr 2023 auf seinen Namen, auf sein Risiko eine Photovoltaikanlage gekauft und eine Förderung dafür bezogen, die im Rahmen der Afa abgezogen worden sei. Der Bf. sei eindeutig der wirtschaftliche Eigentümer und dürfe die Investition absetzen.

Bezüglich der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2022 werde erwähnt, dass sich der Betrag der Nachforderung auf den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 28.06.2024 beziehe, aufgrund einer Nachmeldung einer Spende sei am 04.07.2024 ein neuer Bescheid erlassen worden, die Zinsen seien aber in gleicher Höhe geblieben.

In der mündlichen Verhandlung vom 19.11.2025 führte die steuerliche Vertretung des Bf. aus, ergänzt werde zum wirtschaftlichen Eigentum, dass ein Rohbau übergeben worden sei, der erst 2016 fertiggestellt worden sei. Im Gegensatz zu den Feststellungen im Bericht der Außenprüfung, wonach nach der Schenkung am 16.09.2015 nur kleinere Arbeiten erfolgt seien, seien wesentliche Arbeiten danach noch durchgeführt worden. Der Bf. verweist darauf, da von der Baufirma keine Wasserinstallationen, Elektroinstallationen, Fußböden, Inneneinrichtung und Heizung gemacht worden seien, könne das Projekt als solches nicht vor Fertigstellungsanzeige fertig gewesen sein. Die steuerliche Vertreterin hält betreffend Wintergarten und Sauna fest, dass dieser Bereich seit Beginn der Vermietung immer schon auch steuerlich dem Allgemeinbereich zugeordnet worden sei, dies inklusive Vorsteuerkürzung. Aufgrund der örtlichen Gegebenheiten könne es gar nicht für den privaten Bereich sein.

Die Vertreterin der belangten Behörde merkt zur Substanzabgeltung, Wintergarten und Sauna an, dass dazu nicht weiter Stellung genommen werde, da kein wesentliches neues Vorbringen hinzugekommen sei. Bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums werde ausgeführt, dass erst jetzt klargestellt worden sei, dass das nur ein Rohbau gewesen sei, und die Fertigstellung erst nach der Schenkung durchgeführt worden sei.

Der Richter fasste sodann den Beschluss, dass die näher genannte Dienststelle des Finanzamtes Österreich gemäß § 269 Abs. 2 BAO ersucht werde, die bis zum 16.09.2015 in die streitgegenständliche Liegenschaft getätigten Investitionen betreffend Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen anhand der Belege zu ermitteln. Die für diese Investitionen beantragte Abschreibung im Zeitraum 2015 bis 2023 sei darzustellen. Ebenso werde ersucht, die ab dem 17.09.2015 getätigten Investitionen betreffend Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwand zu ermitteln. Dazu seien die aus den einzelnen Investitionen resultierenden Abschreibungen (z.B. Abschreibung betreffend Einbau von Sauna und Wintergarten) für die Jahre 2015 bis 2023 nachvollziehbar darzustellen. Hinsichtlich des erteilten Auftrages werde auf Punkt ERSTENS des Schenkungsvertrages vom 16.09.2015 verwiesen.

Mit Schreiben vom 16.12.2025 (E-Mail), in der Folge elektronisch beim BFG eingebracht, legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht, die mit Beschluss vom 19.11.2025 geforderten Berechnungen der Investitionen und die geltend gemachte Afa, getrennt für den Zeitraum vor und nach dem 15.09.2015, dem Bundesfinanzgericht vor.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung am 23.03.2026 wurde von der steuerlichen Vertreterin des Bf. ein Schriftsatz unter dem Titel „Aufteilung der Investitionen vor und nach der Schenkung“ eingebracht. Darin wird ausgeführt, nach der österreichischen Rechtsordnung seien lückenhafte Vertragsinhalte nach dem Parteiwillen auszulegen. Die Schenkung habe rein aus dem Grund stattgefunden, dass ab dem Jahr 2016 die Grundsteuer erhöht worden sei. Es sei ein unfertiges Gebäude übergeben worden, welches noch nicht in Betrieb haben genommen werden können. Der Vertrag beinhalte minimale Inhalte, die für die Schenkung aufgrund der Grunderwerbsteueränderung gereicht hätten. Dies führe zu planwidrigen Lücken darüber, wer welche Kosten zu tragen habe, wer für welche Schäden aufkommen müsse, erwähnt werde lediglich, dass der Vater (Bf.) die Mieteinnahmen erhalte – in ausführlichen Verträgen gebe es hier umfassendere Regelungen. Der Vertrag enthalte keine weiterführenden Bestimmungen, es habe aber dennoch Einigkeit zwischen den Vertragsparteien gegeben und es seien übereinstimmende Willenserklärungen vorgelegen. Dies sei bereits bekanntgegeben und erhoben worden. Der Vertragstag sei willkürlich gewesen und der Tag könne nicht gleichgesetzt werden mit der tatsächlichen Übergabe – auch wenn im Vertrag eine solche Klausel vorhanden sei, sei offenkundig, dass es so nicht umgesetzt worden sei. Daher sei der Zeitpunkt des Vertrages weniger relevant als das, was gelebt und vereinbart worden sei. Auch der Sohn habe bereits selbst im Verfahren den Parteiwillen dargelegt, der sich auch in der Handhabung widerspiegele und tatsächlich gelebt worden sei. Wenn der Vater (Bf.) die gesamten Kosten und Risiken des Ausbaus trage, dann auch den oder die Mieter suche, mit ihnen den Mietvertrag abschließe und auch das Risiko eines etwaigen Mietausfalls trage, spätere Reparaturen durchführe und bezahle, spreche schon sehr viel für sein wirtschaftliches Eigentum. Er versteuere die Mieteinnahmen, der Gesetzgeber könne hier auch nicht gewollt haben, dass er die getätigten Ausgaben nicht absetzen könne. Betrachte man den Bf. als

Mieter, wären nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin alle Investitionen vor dem Abschluss eines offiziellen Mietvertrages, die getätigt worden seien, genauso ihm zuzuordnen und nicht dem Vermieter, auch wenn es dazu nur mündliche Abreden gäbe. Man würde nicht davon ausgehen, dass der Mieter diese Ausgaben nicht absetzen dürfe.

Des Weiteren wird im Schriftsatz vom 23.03.2026 unter „Korrigiertes Vorbringen iZm der Höhe des Bauvolumens nach der Schenkung“ vorgebracht, nach nochmaliger Durchsicht und Aufarbeitung sei herausgekommen, dass noch ein Auftragsvolumen von EUR 34.500,00 dem Zeitraum nach der Schenkung zuzuordnen sei. Der Leistungszeitraum auf den Rechnungen von ***bau sei nach der Schenkung nicht korrekt angegeben worden, abgerechnet worden sei nach Leistungserbringung/Baufortschritt, daher sei die Rechnung vom Oktober 2015 schon als Investition nach der Schenkung einzuordnen.

Schließlich wird betreffend „Sachverhaltsdarstellung der örtlichen Gegebenheiten“ von der steuerlichen Vertreterin im Schriftsatz vom 23.03.2026 festgehalten, abschließend solle erwähnt werden (mit Hinweis auf das bereits von der steuerlichen Vertretung eingebrachtes Anbringen), dass zwar die örtlichen Gegebenheiten erhoben worden seien, aber im Bericht der Außenprüfung einseitig dargestellt worden seien und nicht klar widerspiegeln, dass der Wintergarten frei zugänglich sei, von allen Parteien benutzt werden könne bzw. auch benutzt werde und somit keine reine Privatnutzung vorliege.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Das erkennende Gericht stellt zu den einzelnen Streitpunkten folgenden Sachverhalt fest:

1. Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018

Der Wissensstand des zuständigen Teams der Betriebsveranlagung vor Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 umfasst die elektronisch abgegebenen Steuererklärungen. Weitere Informationen lagen dem zuständigen Team der Betriebsveranlagung vor Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 nicht vor.

2. Wirtschaftliches Eigentum

Der Beschwerdeführer war zivilrechtlicher Eigentümer einer Liegenschaft in Wien. Er hat die Liegenschaft im Jahr 1978 käuflich erworben.

Im Jahr 2015 wurde an der genannten Liegenschaft ein Umbau (Aufstockung) vorgenommen. Dieser Umbau erfolgte laut Schlussrechnung der beauftragten Baufirma in den Monaten Mai

2015 bis August 2015 (Leistungszeitraum). Der Beschwerdeführer hat den Umbau sowohl beauftragt als auch bezahlt.

Mit Schenkungsvertrag vom 16.09.2015 hat der Beschwerdeführer seine Liegenschaft seinem Sohn geschenkt. Im Schenkungsvertrag ist ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht für den Beschwerdeführer vereinbart, wobei festgehalten wird, dass das Vertragsobjekt vermietet ist und die Mieteinnahmen ausschließlich der geschenkgebenden Partei zustehen. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot wurde vereinbart. Das Fruchtgenussrecht und das Veräußerungs- und Belastungsverbot wurden verbüchert.

Es wurde im Prüfungsverfahren ein „Protokoll Zur schriftlichen Fixierung einer verbal getroffenen Vereinbarung“, datierend vom 30.06.2023, vorgelegt. Inhalt des Schriftstückes ist, dass noch vor der Schenkung des gegenständlichen Grundstückes mündlich vereinbart worden ist, dass der Bf. als Ersatz für weitere Investitionen in Haus und Grund auf seine Kosten eine entsprechende Entschädigung in Form eines Anteils des Verkaufspreises erhalten soll, wenn der Verkauf noch zu Lebzeiten des Bf. erfolgen sollte. Diese Vereinbarung ist fremdunüblich.

3. Substanzabgeltung

In den Details zur Einkommensteuererklärung für die Jahre 2015, 2016 und 2017 finden sich unter „Ausgaben Abschreibung Anlagen“ Beträge in Höhe von EUR 4.800,00 (2015), EUR 6.400,00 (2016) und EUR 6.400,00 (2017). Betreffend die Jahre 2018, 2019, 2020 und 2021 finden sich in den Details zu den Einkommensteuererklärungen unter „Sonstige Werbungskosten Zahlung f Afa (Fruchtgenuss)“ Beträge in Höhe von EUR 6.400 (2018), EUR 6.400,00 (2019), EUR 5.376,00 (2020), EUR 5.056,00 (2021), EUR 5.056,00 (2022) und EUR 5.056,00 (2023). Laut Außenprüfung wurde eine mündliche Vereinbarung über die Substanzabgeltungen abgeschlossen. Die Zahlungen der Substanzabgeltungen erfolgten laut den Angaben des Bf. in den Jahren 2017 bis 2022 in bar, im Jahr 2023 erfolgte eine Überweisung. Diese mündliche Vereinbarung und die Durchführung der Vereinbarung sind fremdunüblich.

4. Sauna und Wintergarten

Strittig ist, ob die Ausgaben für den Einbau des Wintergartens und der Sauna bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden können oder ob diese privat veranlasst sind.

Bei den Investitionen im Jahr 2019 handelt es sich um eine Sauna und einen Wintergarten. Die Gesamtkosten in Höhe von EUR 39.191,60 netto wurden als Instandsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben. Die Fertigstellung des Wintergartens erfolgte Ende August 2019 und die Sauna wurde Ende September 2019 geliefert und im Wintergarten eingebaut.

Das erkennende Gericht geht davon aus, dass es sich bei einem Wintergarten und einer Sauna nach der Verkehrsauffassung um ein Wirtschaftsgut handelt, das typischerweise eine Nahebeziehung zur privaten Lebensführung (Freizeitgestaltung) aufweist (vgl. VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020 – Hausboot).

Festgestellt wird, dass der Wintergarten und die Sauna ausschließlich der Privatsphäre des Bf. zuzurechnen sind.

Beweiswürdigung:

Maßgebend für diese Sachverhaltsfeststellungen sind die folgenden im Rahmen der Beweiswürdigung getroffenen Erwägungen:

1. Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018

Das erkennende Gericht sieht es als erwiesen an, dass der Wissensstand des zuständigen Teams der Betriebsveranlagung lediglich die abgegebenen Steuererklärungen betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 umfasste. Gegenteiliges behauptet der Bf., der lediglich vorbringt, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, ohne den diesbezüglichen Feststellungen im Bericht der Außenprüfung konkret entgegenzutreten, auch nicht.

2. Wirtschaftliches Eigentum

Die Feststellungen zum Fruchtgenussrecht und zum Veräußerungs- und Belastungsverbot ergeben sich aus dem Schenkungsvertrag vom 16.09.2015, in den Einsicht genommen wurde. Ebenfalls Einsicht genommen wurde in den Grundbuchsatzug der Liegenschaft *****KG1*****, *****EZ1*****, *****Adr1*****. Aus dem Grundbuchsatzug ist ersichtlich, dass der Schenkungsvertrag vom 16.09.2015, das darin vereinbarte Fruchtgenussrecht und das ebenfalls im Schenkungsvertrag vereinbarte Belastungs- und Veräußerungsgebot (jeweils mit derselben Tagebuchzahl) im Grundbuch eingetragen wurden.

Im Anhang zu Tz. 1 des Berichts über die Außenprüfung vom 15.01.2024 sind jene Afa-Beträge enthalten, die laut den Steuererklärungen für die Jahre 2015 bis 2021 in Ansatz gebracht wurden. Die beantragten Beträge für Fünfzehntelabsetzbeträge wurden zur Gänze versagt, die beantragten Subsatzabgeltungen wurden in den Jahren 2017 bis 2022 versagt.

Zum im Verfahren der Außenprüfung vorgelegten „Protokoll – Zur schriftlichen Fixierung einer verbal getroffenen Vereinbarung“ im Zusammenhang mit der Frage des wirtschaftlichen Eigentums des Fruchtgenussberechtigten (Bf.), ist festzuhalten, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gewisse Voraussetzungen erfüllen müssen, damit sie steuerliche anerkannt werden können. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck

kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013 und VwGH 26.04.2012, 2008/15/0315, je mwN). Zunächst ist festzustellen, dass keine Nachweise dafür erbracht wurden, dass die mündliche Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist. Die belangte Behörde wurde erst am 30.06.2023 mit der Übermittlung des „Protokolls“ davon in Kenntnis gesetzt, dass es eine „verbal getroffene Vereinbarung“ betreffend eine Entschädigung im Verkaufsfall gäbe. Ebenfalls erst im Nachhinein, am 18.11.2025 wurde dem erkennenden Gericht eine weitere Niederschrift bezüglich dieser verbalen Vereinbarung vorgelegt. Hinsichtlich des Kriteriums des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts liegt mit der Vereinbarung einer „entsprechende(n) Entschädigung in Form eines Anteils des Verkaufspreises“ kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt vor. Es ist die Vereinbarung einer entsprechenden Entschädigung in Form eines Anteiles des Verkaufspreises nicht fremdüblich, da damit keine genaue Leistungsverpflichtung festgelegt wurde. Die Vereinbarung, der Bf. solle als „Ersatz für weitere Investitionen“ eine „entsprechende Entschädigung in Form eines Anteils des Verkaufspreises“ erhalten, ist in jeder Hinsicht unbestimmt und wäre so unter Fremden nicht getroffen worden. Aus dieser fremdunüblichen Vereinbarung kann daher nicht abgeleitet werden, dass dem Bf. hinsichtlich des Schenkungsobjektes die Chance der Wertsteigerung zugekommen wäre.

Soweit in den Vorbringen der steuerlichen Vertretung die Ansicht vertreten wird, die Afa für den „Neubau“ (Zubau) stehe dem Beschwerdeführer deshalb zu, da er die Aufwendungen dafür getragen habe und wirtschaftlicher Eigentümer des Neubauteiles sei, ist dem entgegenzuhalten, dass die bis zum Abschluss des Schenkungsvertrages am 16.09.2015 getätigten Investitionen ins zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum des Sohnes des Beschwerdeführers (Fruchtgenussbesteller) übergegangen sind. Dies ergibt sich eindeutig auch aus dem Schenkungsvertrag vom 16.09.2015, Punkt ERSTENS: „[...] Das Schenkungsobjekt wird übergeben und übernommen mit allen Rechten und Pflichten, mit denen es die geschenkgebende Partei besessen und benützt hat, oder zu besitzen und benützen berechtigt gewesen wäre, in der derzeitigen Beschaffenheit und in den in der Natur ersichtlichen Grenzen. Die Baulichkeiten werden im derzeitigen Bauzustand, so wie alles liegt und steht, samt allem erd-, mauer-, niet- und nagelfesten Zubehör übergeben beziehungsweise übernommen.“ Es kann also festgestellt werden, dass für die Afa-Berechtigung hinsichtlich des „Neubaus“ ebenso wirtschaftliches Eigentum erforderlich ist, wie hinsichtlich des alten Teiles des Gebäudes.

3. Substanzabgeltung

Dazu ist festzuhalten, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gewisse Voraussetzungen erfüllen müssen, damit sie steuerlich anerkannt werden können. Die

Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 28.05.2015, 2012/15/0106). Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013; VwGH 26.04.2012, 2008/15/0315, je mwN). Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Soweit Leistungserbringungen nicht auf der Durchführung einer klaren, nach außen in Erscheinung getretenen Vereinbarung über den Leistungsgegenstand erfolgen, kommt dies dem Fehlen einer Vereinbarung gleich (VwGH 29.06.2022, Ro 2021/15/0026).

Hinsichtlich der mündlichen Vereinbarung betreffend Substanzabgeltung ist kein Datum des Abschlusses bekannt. Es liegen keine Nachweise dafür vor, dass die genannte mündliche Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist. Auch ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt, kann nicht festgestellt werden, da nicht dargetan wurde, dass die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert worden wären. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch darauf, dass die in den einzelnen Jahren als Werbungskosten beantragten Substanzabgeltungen voneinander abweichen. Das vom Bf. an die steuerliche Vertretung gerichtete Schreiben vom 28.09.2022 hält fest, dass der Sohn des Bf. vom Bf. in den Jahren 2019 bis 2021 jährlich den Betrag von EUR 6.400,00 erhalten hätte, dies widerspricht den beantragten Substanzabgeltungen in Jahren 2020 (EUR 5.376,00) und 2021 (EUR 5.056,00). Die Erklärung des Bf., die Substanzabgeltung sei in den Jahren 2020 und 2021 aufgrund der ab 2020 erfolgten Eigennutzung vermindert worden, überzeugt nicht; es ist nicht ersichtlich, inwiefern der Umstand, dass ein Teil des Gebäudes nicht von einem Mieter des Fruchtgenussberechtigten, sondern vom Fruchtgenussberechtigten selbst, bewohnt wird, einen Einfluss auf die Höhe der dem wirtschaftlichen Eigentümer wohl für den Wertverzehr der Gebäudesubstanz geleisteten Abgeltung haben sollte. Es ist ferner nicht plausibel, dass (laut E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 06.07.2023) Bemessungsgrundlage für die Substanzabgeltung nur die fiktiven Anschaffungskosten des alten Teiles des Gebäudes gewesen wäre, wo doch Gegenstand der Schenkung auch die neu errichteten Gebäudeteile waren. Sieht man den Grund für die Leistung einer Substanzabgeltung durch den Fruchtgenussberechtigten darin, dem wirtschaftlichen Eigentümer den an seinem Gebäude in Folge der Nutzung durch den Fruchtgenussberechtigten eingetretenen Wertverzehr abzugelten, so hätten einander fremd Gegenüberstehende die Höhe der Abgeltung jedenfalls vom Wert des gesamten Gebäudes bemessen. Auch insofern liegt daher eine unklare und unübliche Vertragsgestaltung vor.

Wenn in den Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. festgehalten wird, der Sohn des Bf. habe den Erhalt der Zahlungen betreffend Substanzabgeltung bestätigt, so trifft dies für die vorgelegten und verwiesenen Schreiben des Bf. vom 20.12.2019 betreffend 2018 und vom

28.09.2022 betreffend 2019 bis 2021 nicht zu, da diese lediglich Bestätigungen des Bf. (sohin Eigenbelege) darstellen. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde wurden keine Bestätigungen betreffend den Erhalt der Zahlungen durch den Sohn des Bf. vorgelegt. Die Zahlungen betreffend Substanzabgeltung sind laut Vorbringen für die Jahre 2015 bis 2022 in bar erfolgt. Nachweise für diese angeblichen Barzahlungen (Zahlungsbestätigungen) liegen nicht vor. Das Vorliegen von Rechnungen, mit dem über die Substanzabgeltungen abgerechnet worden wäre, wird nicht einmal behauptet.

Mit der mündlichen Vereinbarung betreffend die Substanzabgeltungen und der mangelnden Nachvollziehbarkeit von Verrechnung und Zahlung der Substanzabgeltungen (Barzahlungen, keine Zahlungsbestätigungen durch den Sohn des Bf.) liegen daher die oben angeführten Voraussetzungen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht vor, damit sie steuerlich anerkannt werden können. Dies kommt dem Fehlen einer Vereinbarung gleich.

Durch die Vereinbarung einer Substanzabgeltung würde ferner ein ursprünglich unentgeltlich vereinbarter Fruchtgenuss (siehe Schenkungsvertrag vom 15.09.2015, Punkt Siebtens) nachträglich zu einem entgeltlichen Fruchtgenuss. Ein „fremder“ Fruchtnießer hätte einer solchen Verschlechterung seiner (finanziellen) Situation nie zugestimmt, zumal seine Rechtsposition sich ohne diese Vereinbarung auch nicht verschlechtert hätte. Eine solche Vereinbarung widerspricht den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens, weil ein ursprünglich unbelasteter Fruchtnießer nachträglich keiner erheblichen Zahlungsverpflichtung zustimmen würde, ohne dass dafür Gründe oder Vorteile vorliegen würden. Zwischen Fremden wäre eine solche Vereinbarung nicht zustande gekommen (vgl. VwGH 31.01.2019, Ra 2017/15/0021).

Aus diesem Grund hält die gegenständliche Vereinbarung über die Substanzabgeltung einem Fremdvergleich nicht stand, weshalb die in Rede stehenden Beträge nichts als Werbungskosten anzuerkennen sind.

3. Wintergarten und Sauna

Zunächst ist festzuhalten, dass das behauptete Nutzungsrecht betreffend Wintergarten und Sauna weder im Mietvertrag mit einer näher genannten Mieterin (Mieterin der kleinen Wohnung ab 01.01.2019, befristet auf 3 Jahre) noch im Mietvertrag mit dem Kindergarten dezidiert erwähnt oder vereinbart wurde. Auch eine schriftliche Zusatzvereinbarung liegt nicht vor.

Laut Aussage vom 17.10.2023 einer näher genannten Kindergartenpädagogin gegenüber der Außenprüfung besteht sowohl für den Wintergarten als auch für die Sauna kein Nutzungsrecht für den Kindergarten. Weiters wurde von der Kindergartenpädagogin angegeben, dass dies der Privatbereich des Bf. sei und eine – im Rahmen der Besichtigung durch die Außenprüfung vorgewiesene – Verbindungstür nicht benutzt werde. Die Kindergruppe verfügt über einen eigenen Hauseingang und hat somit keinen Zutritt zum Hausteil des Bf. Die Obfrau des

Kindergartens teile am 18.10.2023 per Mail mit, dass die Nutzung der Sauna und des Wintergartens jederzeit möglich sei. Daraufhin wurde von der oben angeführten Kindergartenpädagogin ihre Aussage vom 17.10.2023 bestätigt, wonach kein Nutzungsrecht für den Kindergarten vorliegt und Wintergarten und Sauna zum Privatbereich des Bf. gehören. Die in der Folge eingeholte Aussage der Obfrau des Kindergartens, konfrontiert mit den Widersprüchen zur Aussage der Kindergartenpädagogin, verweist auf eine mündliche Zusage bei der Errichtung. Es erfolgt aber nach Aussage der Obfrau des Kindergartens keine Nutzung durch die Kindergruppe.

Das erkennende Gericht stellt fest, dass die Erstaussage der Kindergartenpädagogin, die von dieser auch in der Folge bestätigt wurde, im Vergleich zur Aussage der Obfrau (Benutzung mündlich zugesichert und es erfolgt keine Nutzung), auch im Zusammenhang mit der Tatsache, dass im Mietvertrag keine Benutzungsberechtigung für den Wintergarten und die Sauna enthalten ist und auch sonst keine schriftliche Vereinbarung für eine Benutzungsberechtigung vorliegt, glaubwürdiger ist. Dies auch im Zusammenhang damit, dass von der Obfrau des Kindergartens zunächst auch eine Benutzungsberechtigung der Sauna behauptet und in der Folge eingeräumt wurde, dass eine Saunabenutzung durch den Kindergarten nicht in Frage kommt. Welchen Wert eine Benutzungsberechtigung habe soll, wenn eine Benutzung nicht in Frage kommt, ist nicht nachvollziehbar. Die Aussage der näher genannten Obfrau des Kindergartens ist als Gefälligkeitsaussage im Interesse des Vermieters zu werten.

Des Weiteren spricht gegen ein Benutzungsberechtigung der Mieter, dass die behauptete Benutzung des Wintergartens und der Sauna durch die Mieter keine Auswirkungen auf den Mietpreis gehabt hat. Es erfolgte keine Verrechnung für eine Benützung des Wintergartens und der Sauna, was ebenfalls gegen die vom Bf. behauptete Berechtigung der Mieter, Wintergarten und Sauna mitzubedenutzen, spricht. Im Übrigen werden diese Feststellungen des erkennenden Gerichts auch durch die Ausführungen in der Beschwerde gestützt, wonach sich diese Investitionen auch als wirtschaftlich sinnvoll erweisen würden, da ein höherer Mietpreis verlangt werden könnte, was aber tatsächlich nicht erfolgte.

Wenn die Außenprüfung feststellt, es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass es für die Saunabenützung keine genaue Zeiteinteilung gibt, so kann dem vom erkennenden Gericht nicht entgegengetreten werden. Es liegt nach den Feststellungen der AP auch keine Regelung darüber vor, ob der Wintergarten bei gleichzeitiger Nutzung der Sauna durch andere Mitbewohner betreten werden kann. Wenn die Außenprüfung des Weiteren feststellt, auch aufgrund der Eindrücke bei der Besichtigung der Liegenschaft am 06.10.2023 handle es sich bei der Sauna und dem Wintergarten wohl um den Privatbereich des Bf. (Hinweis auf Größe der Sauna und viel privates Mobiliar, etc.), wird diesen Feststellungen vom Bf. nicht entgegengetreten.

Unstrittig zwischen den Parteien ist, dass der Kindergarten über einen eigenen Garten im Freien verfügt.

Der Feststellung der Außenprüfung, wonach der Treppenaufstieg zum Wintergarten für Kleinkinder nicht ungefährlich und die Nutzung der Sauna aus pädagogischen Gründen bedenklich sei, wird vom Bf. nicht entgegengetreten und stellt daher auch nach Ansicht des erkennenden Gerichts ein Argument gegen die Benutzungsberechtigung von Wintergarten und Sauna durch den Kindergarten dar. Es steht zudem auch nicht im Einklang mit der Lebenserfahrung, dass Kinder im Rahmen der Betreuung in einem Kindergarten eine Sauna besuchen, zumal wenn diese gleichzeitig von Erwachsenen mitbenutzt werden kann.

Wenn von der steuerlichen Vertretung des Bf. in der Beschwerde ausgeführt wird, die Außenprüfung berufe sich darauf, dass eine Nutzungsmöglichkeit im Mietvertrag explizit aufscheinen müsste, es aber jedoch allgemein üblich sei, dass in solchen Fällen Verbote in Mietverträgen verankert seien, kann dieser Rechtsansicht, die darauf hinausläuft, dass vom Mieter jegliche Einrichtung des Vermieters ohne ausdrückliche gegenteilige Vereinbarung benutzt werden könnte, nicht beigetreten werden.

Soweit in der Beschwerde auf die Ausführungen der Obfrau des Kindergartens hingewiesen wird, kann auf die oben angeführte Würdigung der Aussagen der Obfrau des Kindergartens hingewiesen werden. Dass nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bf. die Mitarbeiterinnen des Kindergartens keinen Einblick in die rechtlichen Nutzungsmöglichkeiten hätten, ist schon deshalb nicht nachvollziehbar, da diese Mitarbeiterinnen, um ihre Tätigkeit ausüben zu können, genau wissen müssen, wohin sie mit den Kindern gehen dürfen, und welcher Bereich der Privatbereich des Vermieters ist.

Aus einer allfälligen Mitbenutzung des Dachbodens durch die Mieter kann nicht abgeleitet werden, dass diese einen Anspruch auf Mitbenutzung des Wintergartens und der Sauna hätten. Im Übrigen ist das diesbezügliche Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. eine unbelegte Behauptung.

Das Vorbringen des Bf. ist nicht geeignet, eine Verwendung im Zusammenhang mit der Vermietung dieser typischerweise dem Privatgebrauch dienenden Wirtschaftsgüter (Sauna und Wintergarten) darzutun. Die Sauna und der Wintergarten sind daher zur Gänze dem Privatbereich des Bf. zuzuordnen. Es liegen Aufwendungen für die Lebensführung vor.

Rechtliche Beurteilung:

In rechtlicher Hinsicht ist dazu Folgendes zu erwägen:

1. Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren u.a. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der vorliegenden Beschwerde gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen ist Sache, über welche das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen. Entscheidend sind also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063; VwGH 02.02.2023, Ra 2021/13/0133).

Die Wiederaufnahmebescheide verweisen auf die stattgefundene Außenprüfung sowie den darüber aufgenommenen Bericht. Unter „Prüfungsabschluss – Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO“ des Berichts über die Außenprüfung verweist die belangte Behörde auf die Feststellungen der belangten Behörde, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen. Zwar verweist die belangte Behörde in den Wiederaufnahmebescheiden pauschal auf § 303 Abs. 1 BAO. Es ergibt sich aber in Zusammenschau mit dem Prüfungsbericht eindeutig, dass die Wiederaufnahme auf neu hervorgekommene Tatsachen gegründet sein soll (vgl. VwGH 09.07.2024, Ra 2023/13/0142).

Wenn der Bf. in der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahmebescheide 2017 und 2018 vorbringt, es seien keine neuen Tatsachen hervorgekommen, so trifft dies nicht zu. Der gesamte Sachverhalt zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums beim Bf. ist dem Finanzamt erst nach Erlassung der Erstbescheide vom 25.01.2019 (betreffend Einkommensteuer 2017) und vom 08.01.2020 (betreffend Einkommensteuer 2018) während der in den Jahren 2023 und 2024 durchgeführten Außenprüfung beim Bf. für den Zeitraum 2015 bis 2021 bekannt geworden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) nur aus Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127). Die abgabenfestsetzende Stelle ist das zuständige Betriebsveranlagungsteam (vgl. 17.05.2023, Ro 2023/13/0008). Fest steht, dass der abgabenfestsetzenden Stelle vor Erlassung der

jeweiligen Erstbescheide lediglich die Steuererklärungen bekannt waren. Die im Rahmen der Außenprüfung ermittelten, in Tz 1 des Berichts sowie im Anhang zu dieser Tz dargestellten Umstände, auf welche zur Begründung der Wiederaufnahme verwiesen wird, sind daher neu hervorgekommene Tatsachen.

Im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der amtswegigen Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinne des § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011). Da ein tauglicher Wiederaufnahmegrund vorliegt, ist zu prüfen, ob ein begründetes Ermessen die Wiederaufnahme ausschließt.

Die Rechtsrichtigkeit der Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff der „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011; VwGH 04.03.2009, 2006/15/0079). Das Bundesfinanzgericht geht mit der belangten Behörde davon aus, dass das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit überwiegt. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH stellt dies eine ausreichend begründete Ermessensübung dar (vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096).

Zu untersuchen ist abschließend noch, ob die Interessensabwägung im Rahmen der Billigkeit des Ermessens bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit ausschließt (vgl. VwGH 30.06.2021, Ra 2019/15/0125). Im vorliegenden Fall liegen die Gewinnänderungen im Jahr 2017 laut BFG bei EUR 9.994,88 und im Jahr 2018 laut BFG bei EUR 9.994,88. In einer Gesamtschau ist daher nicht von einer Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen auszugehen.

2. Wirtschaftliches Eigentum – Afa-Berechtigung des Beschwerdeführers

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzwertverringerungen (§§ 7 und 8 EStG). Gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ist bei einem unentgeltlichen Erwerb die Afa des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

Die Afa stellt ihrem Wesen nach eine pauschalisierte Form der Schaffung einer periodenrichtigen Besteuerung dar, in dem die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Dauer der Nutzung

des Wirtschaftsgutes verteilt werden (Kirchmayr/Geringer in Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 7 Tz 1). Der Zweck der steuerlichen Absetzung für Abnutzung liegt in der Berücksichtigung des bei der Erzielung der Einkünfte eintretenden Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes mit mehrjähriger Nutzungsdauer (VwGH 30.06.2022, Ro 2021/15/0004). Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige eigenes – ihm als wirtschaftlicher Eigentümer zurechenbares – Vermögen, das durch die Nutzung einem Wertverzehr unterworfen ist, für die Erzielung von Einkünften einsetzt (vgl. VwGH 06.11.1991, 91/13/0074).

Zur Afa berechtigt ist derjenige, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Die Afa kann daher nur der wirtschaftliche Eigentümer vornehmen (vgl. Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 7 Anm 6 mit Verweis auf die Rechtsprechung). In der Regel ist dem zivilrechtlichen Eigentümer ein Wirtschaftsgut auch wirtschaftlich zuzurechnen. 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, nämlich 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 Eigentümer, auf Dauer geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0248). Ein Fruchtnießer kann nur dann die Afa geltend machen, wenn er als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (VwGH 15.03.1988, 88/14/0009; VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042).

Auch die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Fruchtnießers vermag noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu begründen (vgl. VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042). 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.

Verwaltungsrechte und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, rechtfertigen nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, unter Berufung auf § 24 Abs. 1 lit. d BAO dem Berechtigten zuzurechnen. Nur dann, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte derart über jene eines Fruchtnießers hinausgehen, dass die Stellung des Berechtigten eine eigentümerähnliche wird, kommt eine Zurechnung an den Berechtigten in Betracht (VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105). Aber auch eine Kombination eines Belastungs- und Veräußerungsverbot mit einem (mit entsprechenden Erhaltungspflichten verbundenen) Fruchtgenussrecht vermag für sich noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an den Liegenschaften zu begründen (vgl. VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042; VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021), wobei bloß auf die Lebensdauer des unmittelbar Berechtigten abgestellte Rechte in Anbetracht der Nutzungsdauer von

Liegenschaften auch noch nicht für ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum sprechen.

Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance auf Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162, mwN; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039; VwGH 17.02.1992, 90/15/0117). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf es einer die Vertragsparteien bindenden, einen späteren Vertrag zum Erwerb wirtschaftlich vorwegnehmenden Vereinbarung (VwGH 14.09.2020, Ra 2019/15/0146); ein (auch unwiderrufliches) Kaufanbot oder eine bloße Kaufoption wären hierfür nicht ausreichend.

Der Schenkungsvertrag vom 16.09.2015 regelt auch das Fruchtgenussrecht des Beschwerdeführers. Darin ist festgelegt, dass der Sohn des Beschwerdeführers (als Geschenknehmer) dem Beschwerdeführer (als Geschenkgeber) „das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft“ einräumt und dieser die Vertragsannahme erklärt. Weiters ist festgehalten, dass das Vertragsobjekt vermietet ist und die Mieteinnahmen ausschließlich der geschenkgebenden Partei zustehen. Eine über die Regelungen des ABGB (§ 512 und § 513 ABGB) hinausgehende Verpflichtung wurde dem Beschwerdeführer damit nicht aufgelastet, zumal schon nach zivilrechtlichen Vorschriften der Fruchtnießer alle Lasten übernimmt, die mit der dienstbaren Sache verbunden sind. Nach den Regelungen des ABGB haftet der Fruchtnießer jedoch nicht für von ihm nicht verschuldete Beschädigungen oder einen zufälligen Untergang der dienstbaren Sache (siehe § 513 ABGB Satz 2). Gegenteiliges ist auch im Schenkungsvertrag nicht vorgesehen. Somit trifft den Beschwerdeführer kein Risiko einer Wertminderung. Auch die Frage, wem eine allfällige Wertsteigerung – etwa im Falle eines Verkaufes des Gebäudes – zukommt, wird im Schenkungsvertrag nicht behandelt.

Hinsichtlich des im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Protokolls zur schriftlichen Fixierung einer verbal getroffenen Vereinbarung ist auf die obigen Ausführungen im Rahmen der Beweiswürdigung zu verweisen, wonach aus dieser unbestimmten, fremdunüblichen Vereinbarung nicht abgeleitet werden kann, dass dem Bf. die Chance der Wertsteigerung zu gekommen ist.

Mit der Schenkung vom 16.09.2015 ist daher nicht nur das zivilrechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum auf den Geschenknehmer (Sohn des Bf.) übergegangen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die Afa für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt. Die Afa soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt. Genau dieser Wertverzehr trifft aber den

Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht den Fruchtnießer, der (auch bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss) bereits ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet (vgl. VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042).

Da der Bf. seit der Schenkung nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer gewesen ist, besteht für ihn keine Möglichkeit, die Absetzung für Abnutzung hinsichtlich des Schenkungsobjektes in Anspruch zu nehmen.

3. Werbungskosten in Höhe der Substanzabgeltung

In den Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 113a) legt die Finanzverwaltung ihre Meinung im Zusammenhang mit Fruchtgenuss und Afa wie folgt dar: „[...] Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, kann er die Afa für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend machen (siehe Rz 111). Leistet aber der Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten Afa, ist diese Zahlung bei ihm abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller eine Einnahme in dieser Höhe erzielt, der die Afa als Ausgabe gegenübersteht. Die Geltendmachung der Afa beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielsweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu Rz 1132 ff) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen. [...]“

Zunächst wird darin die Aussage getroffen, dass bei Zahlung einer Substanzabgeltung eine Ausgabe beim Fruchtgenussberechtigten (also beim Beschwerdeführer) vorliege; dass es sich dabei um eine Absetzung für Abnutzung handeln soll, geht aus diesen Ausführungen nicht hervor und würde auch dem ersten zitierten Satz widersprechen. Es kann sich nur um eine von einer Afa verschiedene Form von Werbungskosten handeln.

Den unter dem Titel „Substanzabgeltung“ vom Bf. geltend gemachten Beträgen fehlt es, wie oben im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt wurde, an der Fremdüblichkeit, weshalb diese Beträge schon aus diesem Grund nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Weiters normiert § 16 Abs. 1 EStG 1988, dass als Werbungskosten nur solche Aufwendungen abgezogen werden dürfen, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind jedoch nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies in § 16 Abs. 1 EStG 1988 ausdrücklich zugelassen wird.

Aufwendungen für Substanzabgeltungen sind in § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht enthalten und entsprechen auch nicht dem Konzept der Überschusseinkünfte. Derartige Zahlungen werden nicht deshalb geleistet, um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten bzw. zu behalten, sondern um den Verlust der Afa zu kompensieren. Die Einkommensteuerrichtlinien,

die einen Abzug solcher Zahlungen zulassen, stellen keine das erkennende Gericht bindende Rechtsgrundlage dar. Die Abgeltung für Abnutzung ist nichts anderes als eine Ausgabe für die Wertminderung des Wirtschaftsgutes Gebäude. Derartige Ausgaben können aber nur im Wege einer Gebäude-Afa (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) vom wirtschaftlichen Eigentümer abgezogen werden.

Die Afa-Berechtigung im Zusammenhang mit der Zahlung für Substanzabgeltungen wird im Übrigen auch in der Literatur kritisch gesehen. So verweist Doralt darauf, dass die in den EStR angeführte Auffassung im Gesetz nicht gedeckt ist (RdW 2002, 54) und einem Fremdvergleich nicht standhält (RdW 2016, 133). Perl sieht – unter Verweis auf UFS 11.11.2004, RV/3971-W/02 – ebenfalls keine gesetzliche Deckung im § 16 EStG 1988 (Perl, RdW 2009, 498). Für Bodis/Pfeiffer erscheint das „Rechtsinstitut‘ der Zahlung für Substanzabgeltung aus systematischer Sicht nicht überzeugend“ (Bodis/Pfeiffer, RdW 2016, 645).

Für die in den einzelnen Jahren unter dem Titel Substanzabgeltung geltend gemachten Beträge, kommt daher auch aus diesem Grund nicht in Betracht.

4. Wintergarten und Sauna

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

Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt (vgl. VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104, mwN; VwGH 26.11.2025, Ra 2024/15/0018).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Ebenso dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen nicht abgezogen werden.

Entscheidend ist im Einzelfall der mit der Aufwendung verfolgte Zweck (arg „für“), nicht die Art der erbrachten Leistung. Ein Abzug ist nur dann nicht möglich, wenn der Zweck der Aufwendung auf die Sphäre der Lebensführung und nicht auf die betriebliche oder berufliche Sphäre gerichtet ist (vgl. Jakom/Peyerl EStG 2021, § 20 Rz 5).

Wie oben im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt wurde, ist das Vorbringen des Bf. nicht geeignet, eine Verwendung im Zusammenhang mit der Vermietung dieser typischerweise dem Privatgebrauch dienenden Wirtschaftsgüter (Sauna und Wintergarten) darzutun. Die Sauna und der Wintergarten sind daher zur Gänze dem Privatbereich des Bf. zuzuordnen. Es liegen

nichtabzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung vor.

5. Nach der Schenkung vom Bf. getätigte Gebäudeinvestitionen

Einleitend wird vom erkennenden Gericht darauf verwiesen, dass dem Bf. hinsichtlich jener Investitionen, die er seit der Schenkung, also seit seiner Stellung als Fruchtgenussberechtigter, in die vermieteten Gebäudeteile getätigt hat, der Werbungskostenabzug und so auch die Möglichkeit der Absetzung für Abnutzung und Zehntelabsetzungen eröffnet ist, dies im Gegensatz zur Rechtsansicht der belangten Behörde. Dazu wird auf die Investitionen eines Mieters in den Mietgegenstand verwiesen, dem für seine Investitionen die Afa und Zehntelabsetzungen zustehen. Es kommt in diesem Zusammenhang also nicht darauf an, ob ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht oder ein Mietvertrag vorliegt. Daher stehen dem Bf. ab der Erlangung der Stellung des Fruchtgenussberechtigten (16.09.2015) für Investitionen die Absetzung für Abnutzung bzw. die Zehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 zu.

Die belangte Behörde hat über Auftrag des erkennenden Gerichts mit E-Mail vom 16.12.2025 eine Berechnung bzw. Aufstellung der seit 16.09.2015 vom Bf. getätigten Investitionen vorgelegt und dabei auch dargestellt, wie sich diese Investitionen auf solche die im Wege der Absetzung für Abnutzung bzw. der Zehntelabsetzung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 abgesetzt werden können, verteilen. Diese Berechnung wurde auch dem Bf. zur Kenntnis gebracht. Der Bf. hat dagegen in dem in der mündlichen Verhandlung vom 23.03.2026 überreichten Schriftsatz lediglich eingewendet, dass ein Teilbetrag aus der Schlussrechnung Nr. 538/15 der Firma *** Bau GmbH in Höhe von EUR 34.500,00 nach der Schenkung erbrachte Leistungen betreffen würde. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass der Leistungszeitraum in dieser Rechnung Mai – August 2015 umfasst. Dass diese Angabe unrichtig wäre, hat der Bf. nicht unter Beweis gestellt. Das erkennende Gericht folgt daher der vom Finanzamt vorgenommenen Aufteilung.

Zur erstmals in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung vom 23.03.2026 aufgestellten Behauptung, dass ein Teil der von der Firma *** Bau GmbH gelegten Rechnungen in Höhe von EUR 34.500,00 erst einem nach der Schenkung gelegenen Leistungszeitraum zuzuordnen sei, ist weiters zu bemerken, dass der Bf. jeden Beweis für diese Behauptung schuldig geblieben ist. Auf den vorliegenden Rechnungen, insbesondere der letzten Teilrechnung (Schlussrechnung) vom 28.10.2015 geht lediglich hervor, dass der Leistungszeitraum Mai bis August 2015 betroffen hat. Ein nach der Schenkung liegender Leistungszeitraum kann daher aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse nicht festgestellt werden.

Im Übrigen wird bemerkt, dass das Finanzamt Absetzungen für Instandsetzungen nach der Schenkung in höheren Beträgen (2017 bis 2019 EUR 1.990,70; 2020 EUR 1.342,82; 2021 bis 2023 EUR 1.342,82), als der Bf. in der E-Mail vom 23.03.2026 beantragt hat (nämlich EUR 733,39).

Aufstellung, wonach dem Bf. für nach der Schenkung getätigte Investitionen folgende Afa-Beträge und Zehntelabsetzungen als Werbungskosten im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte zustehen:

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Afa Gebäude nach Schenkung	114,70	114,70	114,70	90,80	57,35	57,35	57,35
Afa Sonstige nach Schenkung	223,66	223,66	223,66	223,66	223,66	223,66	991,96
Afa gesamt	338,36	338,36	338,66	314,46	281,01	281,01	1.049,31
Instandsetzung nach Schenkung	1.990,70	1.990,70	1.990,70	1.720,75	1.342,82	1.342,82	1.342,82

6. Umsatzsteuer

Nach der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, der Entgelte keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Mit Verweis auf die oben getroffenen Feststellungen zur privaten Veranlassung des Einbaues des Wintergartens und der Sauna ist gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 dementsprechend auch ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Da die Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2019 und 2020 nicht (mehr) vorlagen, waren diese endgültig zu erklären.

7. Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017, 2018, 2021 und 2022

Die steuerliche Vertretung des Bf. brachte mit Schriftsatz vom 24.01.2024 Beschwerde u.a. gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017, 2018 und 2021 jeweils vom 12.01.2024 ein. Das Finanzamt setzte die Anspruchszinsen in Höhe von EUR 301,08 (2017), EUR 463,92 (2018) und EUR 437,78 (2021) fest. Weiters erhob die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schriftsatz vom 08.07.2024 Beschwerde u.a. gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2022 vom 28.06.2024 und führte aus, bezüglich der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2022 werde erwähnt, dass sich der Betrag der Nachforderung auf den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 28.06.2024 beziehe, aufgrund einer Nachmeldung einer Spende sei am 04.07.2024 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2022 erlassen worden, die Zinsen seien aber in gleich Höhe geblieben.

§ 205 BAO lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

„§ 205. (1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellungen mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe

ergaben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabeananspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). ...

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz, Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen. ...“

Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung beziehungsweise Gutschrift gebunden (zB BMF, AÖF 2001/26 Abschn. 8.1.; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0039 u. 27.03.2009, 2008/13/0036). Wegen der genannten Bindung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316 u. Ritz/Koran, BAO⁸, § 205 Tz 33 ff).

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, aufgrund einer Nachmeldung einer Spende sei am 04.07.2024 ein neuer Bescheid erlassen worden, die Zinsen seien aber in gleich Höhe geblieben ist auf Folgendes zu verweisen: Bei der Zinsenberechnung zum Einkommensteuerbescheid vom 28.06.2024 wurde von einem Differenzbetrag von EUR 6.375,00 ausgegangen.

Die Verminderung des festgesetzten Betrages im Einkommensteuerbescheid vom 04.07.2024 beträgt EUR 490,00. Wenn nun auf diesen Differenzbetrag von EUR 490,00 der Tageszinssatz von 0,0161 angewendet wird, errechnet sich eine Abweichung zum Anspruchszinsenbescheid vom 28.06.2024 ein Betrag von EUR 7,889. Da Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen sind, war keine neuer Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2022 zu erlassen.

Wenn die steuerliche Vertretung ausführt, seitens des Finanzamtes sei bekanntgegeben worden, dass man keine Schlussbesprechung abhalten wolle und sei auf die Möglichkeit einer Beschwerde verwiesen worden, so ist dem entgegenzuhalten, dass die steuerliche Vertretung des Bf. mit E-Mail vom 21.12.2023 auf die Abhaltung der Schlussbesprechung verzichtet hat.

8. Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
--	------	------	------	------	------	------	------

Einkünfte lt. Erklärung	5.379,74	3.743,47	-2.271,04	5.957,55	8.978,84	9.664,71	7.313,53
+Afa lt. Erklärung	2.616,77	2.616,77	2.616,77	2.616,77	1.213,31	1.213,31	1.981,61
+15tel Absetzungen lt. Erklärung	3.307,17	3.307,17	3.307,17	1.337,71	1.932,61	1.932,31	1.932,61
+Absetzung Wintergarten			2.612,78	2.612,78	1.719,45	1.719,45	1.719,45
-Afa lt. BFG	-338,36	-338,66	-338,36	-314,46	-281,01	-281,01	-1.049,31
-10tel Absetzungen lt. BFG	-1.990,70	-1.990,70	-1.990,70	-1.720,75	-1.342,82	-1.342,82	1.342,82
+Substanzabgeltung	6.400,00	6.400,00	6.400,00	5.376,00	5.056,00	5.056,00	
	15.374,62	13.738,35	10.336,62	15.865,60	17.276,38	17.962,25	10.555,07

Zu Spruchpunkt 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. Im gegenständlichen Erkenntnis waren weitgehend Tatfragen zu beurteilen, soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, wurde der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 2. April 2026