

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden Mag. Kay Wrulich, den Richter Mag. David Hell LL.B., LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Peter Huber und Mag. Gerhard Auer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gessler & Co. Wirtschaftstreuhand KG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Salurner Straße 38, 6330 Kufstein, über die Beschwerde vom 30. Juni 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***19*** (nunmehr Finanzamt Österreich) über

- die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2010 – 2017 sowie gegen die Bescheide über
- die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2010 – 2017, allesamt vom 2. Juni 2020,

Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I.

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2010 – 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2. Die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2010 – 2017 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen, die Namen der Beteiligten und die Höhe der festgestellten Einkünfte sind dem Ende der Entscheidungsgründe (Punkt 3.1.3.) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an ***X*** als die nach § 81 BAO

vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach mehreren Vorhalteverfahren (Vorhalt vom 17.9.2018 sowie 8.11.2018) sowie erfolgten Stellungnahmen samt Vorlage von Urkunden (30.10.2018 und 4.12.2018) im Einkommensteuerverfahren des ***A***, eines Gesellschafters der Beschwerdeführerin (in Folge: Bf), erkannte die Abgabenbehörde eine zwischen ***A*** und seiner Gattin abgeschlossenen Fruchtgenussvereinbarung betreffend eine Wohnung nicht an und rechnete die aus der Vermietung dieser Wohnung erzielten Einkünfte im wiederaufgenommen Einkommensteuerverfahren der Jahre 2009 – 2014 ***A*** zu. Gegen diese Bescheide, allesamt vom 18.12.2019, wurde Beschwerde erhoben und in weiterer Folge die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Die Beschwerde ist unter RV/3100139/2022 beim Bundesfinanzgericht anhängig und ist nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

In weiterer Folge erließ die Abgabenbehörde am 2.6.2020 die hier beachtlichen Wiederaufnahmebescheide sowie Bescheide über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2010 – 2017, zumal nach ihrer nunmehrigen Rechtsansicht aufgrund der Nichtanerkennung der Fruchtgenussvereinbarung und der Vermietung der Wohnung durch ***A*** an die Bf, an der er beteiligt sei, die Einkünfte aus dieser Vermietung als Sonderbetriebsvermögen im Rahmen des Feststellungsverfahrens gem § 188 BAO festzustellen seien.

Konkret verwiesen die Wiederaufnahmebescheide auf eine (zusätzliche) Begründung, die gesondert zu gehe und führten zunächst aus, dass die in der Begründung der Sachbescheide näher ausgeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien. Diese Umstände seien im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Mit gesonderter Begründung vom selben Tag wurde die Wiederaufnahme der Verfahren nach Ausführungen zur Ermessensübung damit begründet, dass sie im Zusammenhang mit den Ergänzungsersuchen vom 17.9.2018 und 8.11.2018 an ***A*** betreffend die Vermietung der gegenständlichen Wohnung stehe. Im Zuge dieser Ergänzungsersuchen seien jene in den Feststellungsbescheiden angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigten. Ferner sei keine Verjährung eingetreten, da von hinterzogenen Abgaben auszugehen sei. Aufgrund der erst mit den Ergänzungsersuchen

bekanntgegebenen Vermietungseinkünfte sei von einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung auszugehen.

Die Feststellungsbescheide verwiesen ebenfalls auf eine gesonderte Bescheidbegründung. Darin wurde ausgeführt, dass die Neuberechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (für den Gesellschafter ***A***) in Zusammenhang mit den Ergänzungsvorhalten vom 17.9.2018 und 8.11.2018 betreffend die Vermietung der gegenständlichen Wohnung erfolgt sei. Unter Bezugnahme auf das Einkommensteuerverfahren 2009 – 2014 des ***A*** und der hierzu ergangenen Beschwerdeentscheidung habe ***A*** mit der Vermietung der gegenständlichen Wohnung an die ***Bf***, an der er beteiligt ist, ab 8/2010 Mieteinnahmen erzielt. Die Einkünfte aus dieser Vermietung seien als Sonderbetriebsvermögen abzüglich Sonderbetriebsausgaben im Rahmen des Feststellungsverfahrens gem § 188 BAO festzustellen und dem Gesellschafter zuzuweisen. Durch die im Zuge des Verfahrens am 30.10.2018 erfolgte Offenlegung der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes seien die Einkünfte ab 1.1.2018 bei der Gattin des ***A*** zu veranlagern.

Die Beschwerdeentscheidung (2009 – 2014) im Einkommensteuerverfahren des ***A***, auf die in der oben erwähnten Bescheidbegründung Bezug genommen wurde, erging am 4.6.2020, und führte im Wesentlichen nach Darstellung des Verfahrensablaufs und des Sachverhalts aus, dass die Fruchtgenussvereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte und daher steuerlich nicht anzuerkennen sei.

In der Beschwerdeentscheidung (2009 – 2014) wurden die Feststellungen der wiederaufgenommenen Feststellungsbescheide vom 2.6.2020 berücksichtigt. Für die Jahre 2015 – 2018 erließ die Abgabenbehörde gem. § 295 Abs 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide des ***A***, allesamt vom 4.6.2020.

Mit rechtzeitig am 2.7.2020 eingebrachter Beschwerde gegen die in diesem Verfahren beachtlichen Wiederaufnahmebescheide sowie Feststellungsbescheide der Jahre 2010 – 2017 vom 2.6.2020 brachte die steuerliche Vertreterin der Bf zusammengefasst vor, es seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme rechtfertigte. Am 29.12.2008 habe ***A*** mit seiner Gattin eine entgeltliche Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an der gegenständlichen Wohnung mit Wirkung ab 1.1.2009 abgeschlossen. Am 1.8.2010 habe die Fruchtgenussberechtigte sodann einen Mietvertrag mit der Bf über die Wohnung abgeschlossen. Aufgrund dieses Abschlusses des Mietvertrages sei die Fruchtgenussberechtigte als Vermieterin nach außen in Erscheinung getreten und habe das ihr durch die Fruchtgenussvereinbarung eingeräumte Verwaltungs- und Nutzungsrecht nach eigener Intention nützen können. Ferner habe sie alle mit der Wohnung verbundenen Aufwendungen und Ausgaben und somit das wirtschaftliche Unternehmerrisiko getragen. Eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht habe nicht bestanden, da für die Fruchtgenussberechtigte keine Steuererklärungspflicht bestanden habe. Unerklärlich sei, weshalb die Abgabenbehörde die Fruchtgenussvereinbarung mit Wirkung ab 1.1.2018 (ab

Offenlegung) anerkenne, zumal der zugrundeliegende Vertrag über die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenusses nach wie vor jener vom 29.12.2008 sei. Es habe seit 1.10.2008 auch kein Mieterwechsel stattgefunden. Dass die Mieteinkünfte auf ein gemeinsames Bankkonto der Ehegatten ***A*** überwiesen worden seien, stelle eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Schließlich sei auch Verjährung eingetreten, weshalb die Wiederaufnahmebescheide rechtsunwirksam ergangen seien. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist könne auch nicht vorliegen, zumal weder ein objektiver noch ein subjektiver Tatbestand einer Abgabenhinterziehung gegeben sei. Die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes sei abgabenrechtlich per se nicht verboten. ***A*** sei ***21*** ***1***, seine Tätigkeit umfasse ***20*** gem ***2***. Gemäß ***3*** blieben die ***22*** der ***4*** dadurch unberührt. Da der Gesellschafter der Bf über keine ***23*** verfüge, sei davon auszugehen, dass er in Abgabensachen über den gleichen Kenntnisstand verfüge wie jeder andere Unternehmer und Laie auch, weswegen ihm die abgabenrechtliche Beurteilung des Vertrages über die Einräumung eines Fruchtgenusses nicht möglich gewesen sei. Vielmehr sei jedoch von einer unterschiedlichen Rechtsauffassung der Abgabenbehörde auszugehen. Die Fruchtgenussvereinbarung sei zivilrechtlich rechtswirksam geschlossen worden. Eine Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht sei von ***A*** nicht verletzt worden. Es werde daher beantragt, die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2010 – 2018 sowie die Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2010 – 2013 aufzuheben. Die Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2014 – 2017 seien abzuändern, da ***A*** im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft keine Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines Sonderbetriebsvermögens zuzurechnen seien.

Beantragt wurden ferner, von der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung abzusehen und die Entscheidung durch den Senat.

In Folge wurde die Bf mit Vorhalt vom 25.1.2021 ersucht, Stellung zu nehmen, weshalb die mit 29.12.2008 datierte Fruchtgenussvereinbarung unter Verwendung des ***Briefkopfs*** „***5***“ erstellt worden sei, obwohl ***A*** zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht Gesellschafter der ***Bf*** gewesen sei.

In einer Stellungnahme vom 29.1.2021 brachte die steuerliche Vertreterin in diesem Zusammenhang vor, dass bereits mit 30.6.2020 dargelegt worden sei, dass mit 29.12.2008 das Fruchtgenussrecht eingeräumt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei ***A*** noch nicht Gesellschafter der Bf gewesen. Um jedoch den am 29.12.2008 mündlich geschlossenen Fruchtgenussvertrag zwischen den Eheleuten besondere Außenwirkung zu verleihen, sollte dieser verschriftlicht werden. Mit ***24*** sei ***A*** Gesellschafter der ***Bf*** geworden und um Notariatskosten zu sparen, habe er den mündlich abgeschlossenen Vertrag verschriftlicht. Da wie erwähnt der Fruchtgenussvertrag bereits mündlich am 29.12.2008 abgeschlossen worden sei, sei dieses Datum im schriftlichen Vertrag gewählt worden und da

A zum Zeitpunkt der Verschriftlichung bereits Gesellschafter gewesen sei, sei das neue Briefpapier verwendet worden.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 19.1.2022 wurden die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies im Wesentlichen nach Darstellung des Verfahrensablaufs damit begründet, dass der Einwand der Verjährung im Feststellungsverfahren unbeachtlich sei. Auch könne dem Vorbringen, es lägen keine Wiederaufnahmegründe vor, nicht gefolgt werden. Der Abgabenbehörde sei weder die Mietvereinbarung der Gattin des ***A*** mit der Bf noch die Fruchtgenussvereinbarung bekannt gewesen. Ferner sei bei Verträgen unter nahen Angehörigen die Angehörigenjudikatur anzulegen. ***A*** habe am 9.5.2008 dem Finanzamt bekanntgegeben (Verf24), dass er die gegenständliche Wohnung vermieten werde. Einkünfte seien jedoch in Folge keine erklärt worden, weshalb die Abgabenbehörde mit Vorhalteverfahren im September 2018 ihn um Stellungnahme ersuchte. Erstmals sei dann die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an seine Gattin aufgezeigt worden. Da ferner eine Rückdatierung der Fruchtgenussvereinbarung im Raum stehe, sei die Vereinbarung im Sinne der Angehörigenjudikatur nicht fremdüblich. Schließlich sei auch der Mietvertrag vor dem Mietverhältnis mit der Bf nicht umgeschrieben worden und seien diese Mietzahlungen weiter auf ein Konto des ***A*** überwiesen worden. Auch der vorgelegte Mietvertrag mit der Bf sei von den Vertragsparteien nicht unterfertigt worden und die Mietzahlungen seien von der Bf auf ein gemeinsames Konto der Eheleute ***A*** überwiesen worden. Von diesem Konto sei in Folge der Kredit des ***A*** für die gegenständliche Wohnung bedient worden. Weiters hätte auch eine Offenlegung erfolgen müssen, zumal im Einkommensteuerverfahren des ***A*** aufgrund der Einkünfte aus der gegenständlichen Vermietung seiner Ehefrau und Fruchtgenussberechtigten (wobei keine Einnahmen von ihr erklärt worden seien) der beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zugestanden wäre. Insgesamt habe ***A*** seiner Gattin daher keine Einkunftsquelle übertragen, sondern lediglich Einkünfte überlassen.

Mit rechtzeitig am 21.2.2022 eingebrachten Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertreterin der Bf ergänzend vor, mit 29.12.2008 habe ***A*** mit seiner Gattin die entgeltliche Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes mit Wirkung ab 1.1.2009 abgeschlossen. Gemäß Punkt V. des Vertrages habe die Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller für den Wertverzehr eine angemessene Zahlung iHv € 80,- p.a. zu leisten, welche von Beginn an auch tatsächlich monatlich geleistet worden sei. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sei überdies aus Überlegungen der finanziellen Absicherung der Gattin erfolgt, weshalb ihr zivilrechtlich ein auf 15 Jahre unkündbares Fruchtgenussrecht eingeräumt worden sei. Da ***A*** keine Einkünfte iZm der gegenständlichen Vermietung erzielt habe, verletzte er auch keine Offenlegungspflicht. Auch hinsichtlich seiner Gattin liege keine Verletzung der Offenlegungspflicht vor, da die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung den Betrag von € 11.000,- nicht überschritten hätten. Sie sei daher im Zeitpunkt der Unterfertigung der Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes keiner Steuererklärungspflicht unterlegen.

Die von der Abgabenbehörde geforderte Publizitätswirkung könne nur dadurch nachgewiesen werden, dass die Fruchtgenussbeteiligten die Fruchtgenusseinräumung auch tatsächlich gelebt hätten. Wenn es einer Nachdatierung der Fruchtgenussvereinbarung bedurft hätte, wäre es nicht zur tatsächlichen Zahlung dieses Entgeltes für das entgeltliche Fruchtgenussrecht über all die Jahre gekommen, wie dies auch aus den der Abgabenbehörde vorgelegten Bankauszügen ab dem 5.8.2011 ersichtlich sei. Ferner sei auch die Miete von der Bf auf ein Konto der Fruchtgenussberechtigten überwiesen worden, sodass auch der Bf bekannt gewesen sei, dass die Gattin die Vermieterin und nicht ***A*** gewesen sei.

Die Fruchtgenussvereinbarung mag zwar erst Monate nach dem mündlichen Abschluss der Fruchtgenussvereinbarung verschriftlicht worden sein, sie sei aber verschriftlicht worden. Zudem verfüge sie über einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. So werde der Gegenstand des Fruchtgenusses (Punkt II der Vereinbarung) ausdrücklich geregelt. Ebenso werde die Dauer des Fruchtgenussrechts auf 15 Jahre festgelegt (Punkt III.). Durch die Einräumung eines auf 15 Jahren unkündbaren Fruchtgenussrechtes sei der Fruchtgenussberechtigten nicht nur eine entsprechende Dispositionsfähigkeit eingeräumt worden, sondern auch das unternehmerische Risiko übertragen worden. Ferner habe die Fruchtgenussberechtigte gemäß Punkt IV. für die Dauer der Fruchtnießung sämtliche mit dem Eigentum an der Eigentumswohnung verbundenen Kosten und Abgaben, gleich welcher Art auch immer, sowie etwaige Instandhaltungsaufwendungen, Sanierungsaufwendungen oder Investitionen direkt zu tragen. Darüber hinaus hätten die Vertragsparteien in Punkt V. vereinbart, dass als Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes die Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller einen Pauschalbetrag zu bezahlen als auch die Zinsen für den laufenden Kredit zu bedienen habe.

Ferner habe die Abgabenbehörde bei der Ermittlung des Einlagewertes die falsche Rechtslage angewendet. Die Einlage hätte nicht mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern gemäß § 6 Z 5 lit b EStG mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage erfolgen müssen.

Die Beschwerde wurde am 14.4.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In Folge wurde die Bf mit Vorhalt vom 9.2.2026 ersucht, weitere Angaben zum Sachverhalt zu machen, insbesondere dazu, zu welchem konkreten Zeitpunkt die mündlich getroffene Fruchtgenussvereinbarung verschriftlicht worden sei und wie der konkrete mündlich abgeschlossene Vertragsinhalt zu diesem Zeitpunkt noch so präzise in Erinnerung gewesen sei, dass eine detaillierte schriftliche Vereinbarung habe erstellt werden können.

Darüber hinaus wurde um Stellungnahme ersucht, weshalb entgegen der schriftlichen Vereinbarung der Wertverzehr iHv € 80,- (p.a.) monatlich gezahlt worden sei und welche Instandhaltungsaufwendungen konkret angefallen und getragen worden seien. Zudem wurde um Vorlage einer Kopie des Originals des Mietvertrags vom 30.7.2010 ersucht.

Trotz Fristverlängerungsansuchens blieb der Vorhalt unbeantwortet.

Der Senat ist am 11.6.2026 zusammengetreten und hat über die Beschwerdesache beraten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 4.8.2008 erwarb ***A*** eine Eigentumswohnung samt Tiefgaragenabstellplatz an der Adresse ***6*** (EZ ***7***, GB ***8***) zum Kaufpreis von € ***25***,-. Der Kaufpreis wurde zur Gänze fremdfinanziert.

Bereits mit Eingabe vom 13.5.2008 gab ***A*** gegenüber dem Finanzamt den Beginn einer Vermietung einer Eigentumswohnung ab 1.6.2008 an.

In weiterer Folge vermietete ***A*** die erworbene Wohnung mit Mietbeginn 1.10.2008 an einen Studenten zu einem monatlichen Hauptmietzins iHv € 460,-. Der Betrag war laut Mietvertrag monatlich im Vorhinein auf ein Konto des Vermieters bei der ***Bank A*** zu überweisen. Das Mietverhältnis wurde auf die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen und hätte lt Mietvertrag - ohne dass es einer Aufkündigung bedarf - am 30.9.2011 geendet. Vor Ablauf der Frist hatte der Vermieter das Recht bei Vorliegen eines gesetzlichen Kündigungsgrundes das Vertragsverhältnis gerichtlich aufzukündigen. Der Mieter hatte das Recht, nach Ablauf eines Jahres, den Mietvertrag vor Ablauf der bedungenen Zeit jeweils zum Monatsletzten schriftlich zu kündigen.

Aus der Vermietung wurden keine Einkünfte erklärt.

Die gegenständliche Wohnung wurde ab 1.8.2010 an die Bf vermietet, an der ***A*** seit ***11*** beteiligt ist. Zuvor war ***A*** nichtselbständig bei der Bf beschäftigt. ***10*** ***9***.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens im September und November 2018 (Beantwortungen im Oktober und Dezember 2018) wurde der Abgabenbehörde gegenüber erstmals erklärt, dass ***A*** seiner Gattin an der gegenständlichen Wohnung ein Fruchtgenussrecht mit Wirkung ab 1.1.2009 eingeräumt habe. Die Einkünfte aus der Vermietung seien der Gattin zuzurechnen. Die Steuererklärungen der Gattin für die Jahre 2009 – 2016 würden nachgereicht werden.

Im Dezember 2018 wurde der Abgabenbehörde erstmals ein „Vertrag über die Einräumung einer Fruchtnießung“ datiert mit 29.12.2008 sowie der Mietvertrag vom 17.9.2008, welcher zwischen ***A*** und einem Studenten, abgeschlossen wurde, vorgelegt.

Im März 2019 wurde ein Mietvertrag über die gegenständliche Wohnung, datiert mit 30.7.2010, samt Aktenvermerk vom 2.8.2010 vorgelegt. Als Vertragsparteien scheinen die

Gattin des ***A***, ***B***, als „Vermieterin“ und „Verfügungsberechtigte“ der gegenständlichen Wohnung und die „***Bf***“ auf. Der vorgelegte Mietvertrag enthält keine Unterschriften der Vertragsparteien.

Der „Vertrag über die Einräumung einer Fruchtnießung“ datiert mit 29.12.2008 enthält auf der ersten Seite den ***Briefkopf*** der „***Bf***“. Zu diesem Zeitpunkt war ***A*** noch nicht Partner der ***Bf***.

Der Vertrag hält unter Punkt II fest, dass ***A*** für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum der in Punkt I. genannten Liegenschaftsanteile ***B***, geb. ***12*** das Recht der Fruchtnießung an den in Punkt I. genannten Liegenschaftsanteilen, sohin der Eigentumswohnung Top 2 samt Zubehör einräumt. Laut Punkt III steht das Recht der Fruchtnießung ab 1.1.2009 für den Zeitraum von 15 Jahren, sohin bis 31.12.2023 unkündbar zu. Einverständnis hielten die Vertragsteile fest, dass auf eine grundbücherliche Einverleibung dieses Rechtes verzichtet wird.

Laut Punkt IV sind sämtliche mit dem Eigentum an der Eigentumswohnung verbundenen Kosten und Abgaben, gleich welcher Art auch immer, ebenso wie etwaige Instandhaltungsaufwendungen, Sanierungsaufwendungen oder Investitionen von der Fruchtnießerin direkt zu tragen.

Laut Punkt V. hat die Berechtigte an den Eigentümer eine angemessene Zahlung für den Wertverzehr iHv € 80,- p.a. zu leisten und den Zinsaufwand zu ersetzen.

Abschließend wurde für sämtliche Streitigkeiten aus diesem Vertrag die ausschließliche Zuständigkeit des Bezirksgerichtes ***13*** ohne Rücksicht auf den Streitwert vereinbart (Punkt VI.)

Der „Vertrag über die Einräumung einer Fruchtnießung“, welcher mit 29.12.2008 datiert, wurde am 29.12.2008 nicht schriftlich abgeschlossen.

Am 29.12.2008 wurde zwischen ***A*** und seiner Gattin keine mündliche Fruchtgenussvereinbarung abgeschlossen.

Der schriftliche Vertrag wurde nach ***11*** erstellt und wurde auf den 29.12.2008 rückdatiert. Der Vertrag wurde nicht verbüchert und wurde nicht in Form eines Notariatsaktes errichtet.

Die Fruchtgenussvertrag ist überdies nicht fremdüblich.

Der Mietvertrag betreffend die gegenständliche Wohnung, datiert mit 30.7.2010, in welchem die Ehegattin des ***A*** als Vermieterin und die ***Bf*** als Mieterin aufscheinen, hält unter Punkt I. (Mietgegenstand) fest, „die Vermieterin ist Verfügungsberechtigte über die Eigentumswohnung [...]“. Als Mietzins wurde ein monatlicher, wertgesicherter Betrag von € ***26*** vereinbart, welcher auf ein von der Vermieterin bekanntzugebendes Konto zu überweisen ist. Zudem wurde festgehalten, dass die Vermieterin jeweils für die Dauer eines Jahres eine Dauerrechnung ausstellen wird.

Das Bestandverhältnis wurde unter Punkt III. (Vertragsdauer) auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei ein konkreter Beginn des Mietverhältnisses nicht angeführt wurde. Eine Aufkündigung war laut Mietvertrag von beiden Seiten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten möglich.

In einem Aktenvermerk vom 2.8.2010, welcher gemeinsam mit dem zuvor beschriebenen Mietvertrag vorgelegt wurde, wurde folgendes festgehalten:

*„Miete Whg Top 2 zur Erweiterung ***14*** auf Basis des beiliegenden Mietvertrages auf unbestimmte Zeit; Miete EUR ***27*** auf ***Konto B***, ***B***“. Der Aktenvermerk enthält die ***Stampiglie*** „***Bf***“ sowie ***15***.*

Die Miete für die Wohnung wurde vor der Vermietung an die Bf vom damaligen Mieter (Studenten) nicht auf dieses Konto überwiesen. Diese Miete wurde nicht in bar vereinnahmt. Die Gattin des ***A*** ist weder in das Mietverhältnis mit dem Studenten eingetreten noch wurde der Mietvertrag umgeschrieben. Der Mieter wurde von dem behaupteten Vermieterwechsel nicht in Kenntnis gesetzt.

Die Miete für die gegenständliche Wohnung wurde von der Bf ab dem 5.8.2010 monatlich auf das ***Konto B*** bei der ***Bank B*** überwiesen. Das Konto lautete auf „***A*** oder ***B***“. Von diesem Konto wurden im Zeitraum 8/2011 – 12/2013 monatliche Überweisungen iHv jeweils € 80,- mit dem Buchungstext „Vergütung Wertverzehr“ vorgenommen. Außerhalb dieses Zeitraums wurden iZm einem Wertverzehr keine Zahlungen (bar noch unbar) von der Gattin geleistet.

Bis zum 31.3.2016 haftete der von ***A*** zur Finanzierung der Wohnung aufgenommene Kredit bei der ***Bank C*** mit dem vollen Betrag aus. Es wurden bis dahin nur Zinszahlungen geleistet. Ab dem 12.4.2016 erfolgte eine monatliche Tilgung iHv € ***16***,-.

Die vierteljährlichen Zins- und Bankspesenbelastungen gingen zu Lasten des gemeinschaftlichen ***Konto B***, von welchem ab 2016 auch die Rückführung des Kredites bedient wurde.

Der Teilwert der Wohnung betrug zum 1.8.2010 € ***28***, davon entfielen € ***29*** auf Grund und Boden und € ***30*** auf den Gebäudeanteil.

Die Anschaffungskosten zum 4.8.2008 betrugen € ***31***).

Die (Erst-) Feststellungsbescheide der Bf für das Jahr 2010 wurden am 25.11.2011, für 2011 am 6.7.2012, für 2012 am 15.7.2013, für 2013 am 28.10.2014, für 2014 am 30.7.2015, für 2015 am 25.4.2016, für 2016 am 13.10.2017 und für 2017 am 6.8.2018 erlassen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Kauf der gegenständlichen Wohnung, zu deren Finanzierung sowie zu den eingegangenen Mietverhältnissen und deren inhaltlichen Ausgestaltung ergeben sich widerspruchsfrei aus den vorliegenden Urkunden, insbesondere dem Kaufvertrag vom 4.8.2008, den Mietverträgen sowie dem Kreditvertrag.

Dass aus den Vermietungen keine Einkünfte erklärt wurden, die Fruchtgenussvereinbarung nicht verbüchert und nicht in Form eines Notariatsakt errichtet wurde, ist unstrittig und kann sich das Bundesfinanzgericht dieser Ansicht bedenkenlos anschließen.

Die Feststellung, dass mit Eingabe vom 13.5.2008 ein Beginn einer Vermietung gegenüber dem Finanzamt erklärt wurde, ergibt sich widerspruchsfrei aus dieser Eingabe.

Die Feststellungen zu den Vorhalteverfahren beruhen widerspruchsfrei aus dem im Akt befindlichen Vorhalten samt den Beantwortungen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der zu Beginn dieser Entscheidung festgehaltenen Verfahrensablauf sich eindeutig aus den jeweiligen Bescheiden und Eingaben ergibt. Die inhaltliche Ausgestaltung und der Verweis der Wiederaufnahme- und Feststellungsbescheide ergeben sich widerspruchsfrei aus den Bescheiden selbst. An der Richtigkeit bestehen keine Zweifel.

Dass der Abgabenbehörde im Zuge dieser Vorhaltbeantwortungen erstmals der Vertrag über die Einräumung einer Fruchtnießung sowie die Mietverträge vorgelegt wurden, ergibt sich aus dem Akt und den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Abgabenbehörde. Insofern konnte diese Feststellung bedenkenlos getroffen werden.

Aus dem eigenen diesbezüglichen Vorbringen der Bf sowie aus dem Abgabenakt ergibt sich, dass ***A*** seit ***11*** an der Bf beteiligt ist. Dass zu diesem Zeitpunkt auch ***17*** erfolgte, ergibt sich aus einer Abfrage ***18***. Insofern konnten diese Feststellungen bedenkenlos getroffen werden.

Die Feststellungen zum „Vertrag über die Einräumung einer Fruchtnießung“, zur Datierung mit 29.12.2008, sowie zur Verwendung des ***Briefkopfs*** ergeben sich zweifelsfrei aus dem Vertrag selbst.

Die Feststellung, dass am 29.12.2008 keine mündliche Fruchtgenussvereinbarung zwischen ***A*** und seiner Gattin abgeschlossen wurde, beruht auf folgenden Überlegungen:

Zunächst ist zu berücksichtigen, dass die gegenständliche Wohnung erst am 4.8.2008 erworben und bereits ab 1.10.2008 an einen Studenten vermietet wurde. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht lebensnah, dass nur knapp zwei Monate später ein Fruchtgenussrecht an der Wohnung an die Ehegattin eingeräumt worden sein soll, obwohl gegenüber der Abgabenbehörde zuvor noch eine eigene Vermietungsabsicht dargelegt worden war.

Ein weiteres Indiz gegen das tatsächliche Vorliegen einer mündlichen Fruchtgenussvereinbarung stellt ferner dar, dass von der Gattin kein Beginn einer Vermietung gegenüber der Abgabenbehörde erklärt worden ist und auch keine Einkünfte aus der Vermietung erklärt wurden. Das völlige Fehlen einer solchen Erklärung über Jahre und erst nach Aufforderung der Abgabenbehörde im Jahr 2018 spricht gegen den tatsächlichen Abschluss der behaupteten Vereinbarung.

Hinzu kommt das Vorgehen des ***A*** und der steuerlichen Vertretung im gegenständlichen Verfahren. Diese haben erst mehrere Monate nach Vorlage der Fruchtgenussvereinbarung und nach Aufforderung durch die Abgabenbehörde eingeräumt, dass die Vereinbarung tatsächlich erst nachträglich verschriftlicht worden sei. Dieses prozessuale Verhalten ist geeignet, Zweifel an der Glaubwürdigkeit des Vorbringens zu begründen. Wäre tatsächlich bereits am 29.12.2008 eine mündliche Vereinbarung abgeschlossen und nur später verschriftlicht worden, wäre zu erwarten gewesen, dass dieser Umstand von Beginn an offen und klarstellend kommuniziert wird. Ferner kam die Bf ihrer Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsermittlung nicht ausreichend nach, zumal auch der Vorhalt des BFG unbeantwortet blieb. Dadurch konnten weitere aufklärungsbedürftige Umstände, insbesondere weshalb der Mietvertrag mit der Bf nicht unterfertigt wurde, nicht geklärt werden.

Ferner wurde auch entgegen dem eigenen Vorbringen, die Fruchtgenussvereinbarung gerade nicht tatsächlich gelebt. So erfolgten die Zahlungen für den „Wertverzehr“ nicht durchgehend über den gesamten behaupteten Zeitraum. Gerade aber zu Beginn einer vertraglichen Vereinbarung wäre zu erwarten, dass die Vertragsbeziehungen gelebt und vereinbarte Zahlungen geleistet werden. Der Nachweis, dass Zahlungen im Zusammenhang mit einem Wertverzehr außerhalb des Zeitraums 8/2011 – 12/2013 geleistet wurden, konnte nicht erbracht werden. Das Vorbringen, entsprechende Zahlungen seien teilweise in bar geleistet worden, erweist sich mangels jeglichen Nachweises als nicht glaubwürdig. Auch das Vorbringen, die Mietzahlungen des Studenten seien entgegen der Bestimmung im Mietvertrag in bar vereinnahmt worden, ist nicht glaubwürdig. Dies spricht dagegen, dass die Fruchtgenussvereinbarung zu diesem Zeitpunkt mündlich abgeschlossen wurde.

Die Feststellung, dass der „Vertrag über die Einräumung einer Fruchtnießung“, welcher mit 29.12.2008 datiert, am 29.12.2008 nicht schriftlich abgeschlossen wurde, ergibt sich aus vorstehenden Erwägungen und wurde mittlerweile von der Bf selbst eingeräumt. Dass der Vertrag erst nach ***11*** erstellt wurde, ergibt sich daraus, dass ***A*** erst ab diesem Zeitpunkt Gesellschafter der Bf ist und der neue ***Briefkopf*** verwendet wurde. Dass dieser Zeitpunkt nicht näher eingrenzbar ist, ist dem Umstand, geschuldet, dass die Bf den Vorhalt des BFG nicht beantwortet hat.

Die Feststellung, dass der Vertrag auf den 29.12.2008 rückdatiert wurde und nicht bloß die nachträgliche schriftliche Festhaltung einer bereits zuvor abgeschlossenen Vereinbarung

darstellt, beruht einerseits auf der Feststellung, dass am 29.12.2008 tatsächlich keine mündliche Vereinbarung abgeschlossen wurde.

Andererseits enthält die schriftliche Vereinbarung detaillierte Regelungen, die typischerweise nicht Gegenstand mündlicher Absprachen zwischen Ehegatten sind. So erscheint es nicht lebensnah, dass mündlich auf eine grundbücherliche Einverleibung verzichtet oder ein ausschließlicher Gerichtsstand vereinbart worden sein soll. Derartige Klauseln entsprechen vielmehr typischen schriftlichen Vertragsformulierungen.

Die Feststellung, dass die Fruchtgenussvereinbarung überdies nicht fremdüblich ist, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Zunächst war festzustellen, dass eine Rückdatierung des Vertrages vorliegt, ohne dass dieser eine tatsächlich zuvor abgeschlossene mündliche Vereinbarung zugrunde lag. Bereits dieser Umstand widerspricht einem unter fremden Dritten üblichen Verhalten.

Hinzu kommt, dass Beginn und Dauer der Fruchtgenusseinräumung aufgrund der Rückdatierung nicht klar und eindeutig bestimmbar sind. Ein erst nachträglich behaupteter Vertragsbeginn wäre unter fremden Dritten nicht üblich und widerspricht dem Erfordernis klarer, eindeutiger und nach außen ausreichend zum Ausdruck kommender Vereinbarungen. Dies wird zusätzlich durch das widersprüchliche Vorbringen der Bf bestätigt: Während in der Vorhaltbeantwortung vom 4.11.2018 noch behauptet wurde, die Vereinbarung sei auf zehn Jahre abgeschlossen worden, ergibt sich aus dem später vorgelegten schriftlichen Vertrag eine Vertragsdauer von fünfzehn Jahren.

Auch die Regelung betreffend den „Wertverzehr“ erweist sich als fremdunüblich. Einerseits wurden entsprechende Zahlungen nur während eines begrenzten Zeitraums geleistet. Andererseits wird im Vertrag ein „angemessener Wertverzehr“ in Höhe von € 80,- vorgesehen, ohne dass nachvollziehbar wäre, anhand welcher Kriterien oder Berechnungsmethode diese Angemessenheit ermittelt wurde. Unter fremden Vertragspartnern wäre zu erwarten, dass entweder eine konkrete Berechnungsgrundlage vereinbart oder zumindest dokumentiert wird, wie sich der Betrag zusammensetzt.

Darüber hinaus sieht die Vertragsurkunde vor, dass Zahlungen im Zusammenhang mit dem Wertverzehr in Höhe von € 80,- jährlich (p.a.) zu leisten seien, während im Verfahren vorgebracht wurde, die Zahlungen seien tatsächlich monatlich erfolgt. Ein derartiges Auseinanderfallen zwischen schriftlichem Vertragsinhalt und behaupteter Durchführung wäre unter fremden Dritten nicht üblich. Vielmehr wäre zu erwarten gewesen, dass die Zahlungen entsprechend der vertraglichen Regelung vorgenommen werden.

Ebenfalls fremdunüblich ist die Klausel betreffend die Zinszahlungen. Aus der Vereinbarung bleibt unklar, auf welche konkreten Beträge sich diese Zinsen beziehen sollen, welcher Zinssatz anzuwenden wäre und ab welchem Zeitpunkt eine Verzinsung eintreten sollte. Eine derart

unbestimmte Regelung würde ein fremder Vertragspartner regelmäßig nicht akzeptieren. Insbesondere lässt sich dem Vertrag auch nicht eindeutig entnehmen, dass damit Zinszahlungen aus dem Kreditvertrag gemeint gewesen wären.

Zwar ist es für sich genommen nicht fremdunüblich, dass Mietzahlungen auf ein gemeinsames Konto von Ehegatten geleistet werden. Im gegenständlichen Fall ist jedoch zu berücksichtigen, dass über dieses Konto nicht nur die Mietzahlungen der Bf eingegangen sind, sondern auch Bankspesen, Tilgungen und Kreditrückzahlungen liefen. Dadurch kam es zu einer Vermischung jener Aufwendungen, die nach dem behaupteten Vertragsverhältnis teilweise die Fruchtnießerin und teilweise ***A*** zu tragen gehabt hätten. Eine derart unscharfe und nicht eindeutig nachvollziehbare Abwicklung widerspricht jedoch dem Erfordernis einer klaren und nach außen nachvollziehbaren Durchführung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, zumal die Ehegattin Bankspesen und Kredittilgung nicht zu zahlen gehabt hätte.

Aus dem Vorbringen, für die Bf sei nach außen hin erkennbar gewesen, dass die Ehegattin Vermieterin und Fruchtnießerin gewesen sei, ist ebenfalls nichts zu gewinnen. Im Mietvertrag wird lediglich festgehalten, dass die Vermieterin „verfügungsberechtigt“ über die Wohnung sei. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, aus welchem konkreten Rechtsgrund diese Verfügungsberechtigung bestanden haben soll. Eine Verfügungsberechtigung kann sich ebenso aus Eigentum, Bestandrecht, Besitz oder sonstigen Rechtsverhältnissen ergeben und stellt keinen eindeutigen Hinweis auf das Bestehen eines Fruchtgenussrechts dar.

Es wird darauf hingewiesen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dem Fremdvergleich nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu kommt (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0237; VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315).

Die Feststellungen zum gemeinsamen „oder“ ***Konto B*** der Ehegatten bei der ***Bank B*** insbesondere den darauf eingehenden Mietzahlungen sowie zu den Ausgängen betreffend Wertverzehr, ergeben sich aus den vorliegenden Kontoauszügen.

Die Feststellung, dass außerhalb des Zeitraums 8/2011 – 12/2013 keine Zahlungen iZm einem Wertverzehr geleistet wurden, ergibt sich daraus, dass sich auf dem Konto ausschließlich innerhalb dieses Zeitraums Kontobewegungen mit dem Buchungstext „Vergütung Wertverzehr“ finden. Außerhalb dieses Zeitraums fehlen entsprechende Buchungen vollständig. Das Vorbringen, entsprechende Zahlungen seien außerhalb dieses Zeitraums in bar erfolgt, erweist sich demgegenüber als nicht glaubwürdig. Gerade zu Beginn eines Vertragsverhältnisses wäre - wie bereits ausgeführt - zu erwarten gewesen, dass Zahlungen laufend, nachvollziehbar und belegmäßig dokumentiert erfolgen. Weshalb über Jahre hinweg auf eine nachvollziehbare Dokumentation verzichtet worden sein sollte, konnte nicht plausibel erklärt werden.

Die Feststellung, dass die Gattin des ***A*** weder in das Mietverhältnis mit dem Studenten eingetreten ist noch der Mietvertrag auf sie umgeschrieben wurde und der Mieter von einem

behaupteten Vermieterwechsel nicht in Kenntnis gesetzt wurde, ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Zunächst ist festzuhalten, dass keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden, die einen Eintritt der Gattin in das Mietverhältnis dokumentieren würden. Es liegt weder eine schriftliche Vereinbarung über eine Vertragsübernahme noch eine Mitteilung an den Mieter oder sonstige Korrespondenz vor, aus der sich ein Wechsel auf Vermieterseite ableiten ließe. Gerade bei einem Wechsel auf Vermieterseite wäre zu erwarten, dass dies gegenüber einem Mieter eindeutig kommuniziert und dokumentiert wird, zumal sich die Zahlungspflichten des Mieters dadurch ändern. Auch Nachweise, dass die Mietzahlungen an die Gattin geleistet wurden, konnten nicht vorgelegt werden. Vielmehr ist anzunehmen, dass die Mietzahlungen weiterhin entsprechend des Mietvertrags auf das Konto des Gatten bei der ***Bank A*** überwiesen wurden. Das Vorbringen, die Mietzahlungen seien in bar geleistet wurden, ist vor diesem Hintergrund nicht glaubwürdig.

Ferner konnte auch keine Kündigung des Mietverhältnisses vorgelegt werden, obwohl das Mietverhältnis nach den Sachverhaltsdarstellungen vorzeitig (entweder schriftlich oder gerichtlich) beendet wurde. Aus einer Kündigung, unabhängig ob sie vom Mieter oder Vermieterseite ausgesprochen worden wäre, hätte sich ergeben, wer zu diesem Zeitpunkt als Vertragspartner angesehen wurde.

Die Feststellung zur Kreditrückzahlung sowie zu den Zinszahlungen ergeben sich aus dem eigenen Vorbringen (Vorhaltbeantwortung 14.3.2019) und sind in Zusammenschau mit den vorliegenden Kontoauszügen nachvollziehbar.

Die Feststellungen zum Teilwert der gegenständlichen Wohnung ergeben sich auf folgenden Überlegungen:

Die verfahrensgegenständliche Wohnung wurde im August 2008 erworben und mit 1.8.2010 an die Bf vermietet. Damit ist der zeitliche Abstand zwischen Anschaffung und Bewertungsstichtag gering. Nach der Rechtsprechung des VwGH entspricht der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (VwGH 15.6.1983, 1419/78). Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bewertungsstichtag ist, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten.

Angesichts des kurzen Zeitraums zwischen Anschaffung und Vermietung an die Bf sind nach Ansicht des Senats die Anschaffungskosten als maßgeblicher Wert für den Teilwert zum Stichtag 1.8.2010 heranzuziehen. Besondere Umstände, die eine abweichende Wertentwicklung der Wohnung belegen würden, wurden weder vorgebracht noch festgestellt.

Zur Anpassung an die allgemeine Preisentwicklung erscheint es sachgerecht, die Anschaffungskosten vereinfachend mit dem BPI 2000 zu indexieren. Da keine Anhaltspunkte

für eine darüberhinausgehende außergewöhnliche Wertsteigerung oder Wertminderung innerhalb dieses kurzen Zeitraums bestehen, war der so ermittelte Wert als Teilwert festzustellen (siehe Punkt 3.1.5).

Die Feststellungen zu den Feststellungsbescheiden 2010 – 2018 ergeben sich unmittelbar aus den im Akt befindlichen Bescheiden selbst.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Wiederaufnahme der Verfahren

Gem § 303 BAO kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist,

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Festzuhalten ist zunächst, dass die Abgabenbehörde in den Wiederaufnahmenbescheiden auf eine gesonderte Begründung sowie auf die neu ergangenen Feststellungsbescheide verwiesen hat. Nach der Rechtsprechung sind derartige Verweise grundsätzlich zulässig, sofern die für die Wiederaufnahme maßgeblichen Gründe schlüssig und nachvollziehbar hervorgehen (VwGH 10.3.2016, 2013/15/0280).

Aus der gesonderten Bescheidbegründung ergibt sich, dass die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme auf die Vermietung der gegenständlichen Wohnung gestützt hat und die diesbezüglichen Tatsachen und Beweismittel als neu hervorgekommen angesehen hat. Aus den wiederaufgenommen Feststellungsbescheiden ergibt sich darüber hinaus, dass der Gesellschafter ab 8/2010 mit der Vermietung der gegenständlichen Wohnung an die ***Bf*** Mietentgelte erzielt habe und die daraus resultierenden Einkünfte im Sonderbetriebsvermögen anzusetzen seien. Mit dem Hinweis auf „die Offenlegung der Einräumung eines

Fruchtgenussvertrages am 30.10.2018“ wird zudem klargestellt, dass die Wiederaufnahme im Zusammenhang mit der behaupteten Fruchtgenussvereinbarung und der Mietverträge steht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) nur aus der 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 des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009, mWN).

Die maßgeblichen Tatsachen, insbesondere die Vermietung der Wohnung an die Bf sowie die Beweismittel (Fruchtgenussvereinbarung und Mietverträge) sind der Abgabenbehörde nach den getroffenen Feststellungen erst im Zuge der durchgeführten Vorhalteverfahren bekannt geworden. Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide nennt dabei auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens und verweist auf die „Offenlegung der Fruchtgenussvereinbarung am 30.10.2018“. Zu diesem Zeitpunkt waren die ursprünglichen Feststellungsbescheide bereits erlassen. Die Abgabenbehörde erlangte erst nachträglich Kenntnis vom maßgeblichen Sachverhalt.

Die Wiederaufnahme gem § 303 BAO steht überdies im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung sind nach § 20 BAO die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu beachten. Angesichts der nicht geringfügigen Auswirkungen der neu hervorgekommen Umstände überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der Abgabenerhebung. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die Bf ihrer Mitwirkungspflicht im Verfahren in einem ausreichenden Maße nicht nachgekommen ist. So wurden etwa der vom Bundesfinanzgericht angeforderte Mietvertrag nicht vorgelegt oder ein Vorhalt nicht beantwortet. Besondere Umstände des Vertrauensschutzes oder der Billigkeit, die ein Festhalten an den Feststellungsbescheiden gebieten würde, sind nicht hervorgekommen, sodass auch die von der Abgabenbehörde vorgenommen Ermessensübung nicht zu beanstanden ist.

Dem Vorbringen der Bf, eine Verletzung der Offenlegungspflicht liege nicht vor, kommt im Zusammenhang mit der Rechtmäßigkeit einer Wiederaufnahme keine entscheidende Bedeutung zu. Einer Verletzung der Offenlegungspflicht stellt kein Tatbestandsmerkmal des § 303 BAO dar.

Ferner unterliegt die Erlassung von Feststellungsbescheiden nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht der Festsetzungsverjährung (VwGH 17.12.2003, 99/13/0131;

VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131).

Ob eine von den gem § 188 BAO festzustellenden Bemessungsgrundlagen abhängige Abgabe hinterzogen worden ist und damit die zehnjährige Verjährungsfrist gem § 207 Abs 2 Satz 2 BAO wirksam wird, hat nicht im Feststellungs-, sondern im nachfolgenden Bemessungsverfahren geklärt zu werden (BFG 10.3.2015, RV/7102084/2014, unter Berufung auf VwGH 8.9.1992, 87/14/0158). Insofern geht der Einwand der Verjährung im gegenständlichen Verfahren ins Leere.

Die Beschwerde gegen die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide war daher aus vorstehenden Gründen als unbegründet abzuweisen.

3.1.2. Feststellungsbescheide

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das Einkommen eines Steuerpflichtigen umfasst jene Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind; als solche kommen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Betracht (§ 2 Abs 2 iVm Abs. 3 EStG 1988).

Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache unter Schonung der Substanz ohne alle Einschränkungen zu gebrauchen. Unter einem Zuwendungsfruchtgenuss wird die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ohne Übertragung der Einkunftsquelle verstanden.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 8.9.2022, Ra 2021/15/0054; mwN).

Nach Lehre und Rechtsprechung kann ein Fruchtnießer originäre Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 beziehen, wenn die Einräumung des Fruchtgenusses eine Übertragung der Einkunftsquelle darstellt (VwGH 8.9.2022, Ra 2021/15/0054). Wird eine Einkunftsquelle nicht übertragen, bleiben die aus dieser Quelle fließenden Einkünfte grundsätzlich solche des Inhabers der Einkunftsquelle, auch wenn er die Einkünfte im Voraus einem anderen abtritt. Die Verfügung des Steuerpflichtigen über die ihm zuzurechnenden Einkünfte ist lediglich eine Einkommensverwendung (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen

Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Die Rechtsprechung für Verträge mit nahen Angehörigen ist auch bei Fruchtgenussvereinbarungen anzuwenden, die Verträge müssen somit nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 18.12.78, 2790/77). Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149).

Nach den getroffenen Feststellungen hält die Fruchtgenussvereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand und wäre unter fremden Dritten nicht abgeschlossen worden. Zunächst ist zu berücksichtigen, dass die Vereinbarung rückdatiert wurde. Gerade diese Rückdatierung führt dazu, dass Beginn und Dauer nicht eindeutig bestimmbar sind. Ferner kam die Fruchtgenussvereinbarung nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck – auch eine Eintragung im Grundbuch bzw Notariatsakt erfolgte nicht. Schließlich sind auch einzelne Bestimmungen wie zum „angemessenen Wertverzehr“, insbesondere auch die damit zusammenhängenden Zahlungen, oder Vereinbarungen zu Zinszahlungen zu unbestimmt.

Unabhängig davon, sind rückwirkende Vereinbarungen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen (VwGH 3.5.1983, 82/14/0277; VwGH 25.3.1999, 96/15/0079).

Insofern erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit den nach der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen der Einkünftezurechnung bei Fruchtgenussvereinbarungen. Ungeachtet dessen (und ungeachtet der bereits fremdunüblichen und rückdatierten Vereinbarung) ist auch bei deren Prüfung kein anderes Ergebnis zu erzielen, da die entsprechenden Kriterien ebenfalls nicht vorliegen:

Ein Fruchtgenussberechtigter muss am Wirtschaftsleben teilnehmen und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalten (VwGH 21.10.25, Ro 2024/15/0013; VwGH 22.10.15, 2012/15/0146); Maßgeblich ist die tatsächlich, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrechterhalten werden (VwGH 20.3.14, 2011/15/0174; VwGH 29.3.17, Ra 2015/15/0052). Im gegenständlichen Fall ist die Gattin weder in das Mietverhältnis mit dem Studenten eingetreten noch wurde der Mietvertrag umgeschrieben. Der Mieter wurde von dem behaupteten Vermieterwechsel auch nicht in Kenntnis gesetzt. Eine nach außen hin erkennbare Änderung der Zuordnung der Einkünfte ist somit gerade nicht gegeben. Hinsichtlich der Folgevermietung an die Bf scheint die Gattin zwar als Vermieterin und Verfügungsberechtigte auf, der Vertrag wurde allerdings

nicht unterfertigt, sodass auf Basis dieses Mietvertrages keine weitergehende Beurteilung möglich ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass entgegen dem Vorbringen und nach den Feststellungen die Fruchtgenussbeteiligten die Fruchtgenusseinräumung gerade nicht tatsächlich gelebt haben. So wurde die Zahlungen für den Wertverzehr nicht durchgängig geleistet. Ferner wäre der Wertverzehr nach der Vereinbarung jährlich zu leisten gewesen, tatsächlich sollen die Zahlungen aber monatlich geleistet worden sein. Die tatsächliche Durchführung weicht daher bereits aus diesen Gründen wesentlich vom Vertragsinhalt ab.

Die Bestellung des Fruchtgenusses sollte für eine gewisse Dauer erfolgen, wobei die Dauer des Fruchtgenussrechts ein im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigender Umstand ist (VwGH 21.10.2025, Ro 2024/15/0013). Im gegenständlichen Fall lässt sich aufgrund der Rückdatierung eine bestimmte Dauer nicht eindeutig feststellen. Ferner sind auch die Zahlungen im Zusammenhang mit dem Wertverzehr, insbesondere die behaupteten Barzahlungen, nicht als fremdüblich anzusehen (BFG 11.4.2024, RV/4100004/2023; VwGH 27.8.24, Ra 2014/15/0040).

Der Fruchtgenussbesteller hat auch Aufwendungen iZm dem Fruchtgenuss (Abgaben, Zinsen, Erhaltungsaufwendungen) zu tragen (VwGH 29.3.17, Ra 2015/15/0052). Es konnte allerdings nicht geprüft werden, welche (und ob) konkrete Erhaltungsaufwendungen überhaupt von der Fruchtgenussberechtigten getragen wurden, da ein entsprechender Vorhalt unbeantwortet blieb. Darüber hinaus spricht auch die tatsächliche Kontogebahrung gegen eine eigenständige Kostentragung durch die Fruchtgenussberechtigte. Die Mietzahlungen sowie gewisse Abbuchungen erfolgten über das gemeinsame Konto der Ehegatten, über welches auch die Rückzahlungen des zur Finanzierung der Wohnung aufgenommenen Kredites erfolgte. Aufgrund dieser Vermischung der Zahlungsströme lässt sich nicht nachvollziehen, ob die Aufwendungen tatsächlich von der Fruchtgenussberechtigten oder vielmehr vom Eigentümer der Wohnung getragen wurden.

Insofern liegt nach Ansicht des Senats in einer Gesamtbetrachtung keine Übertragung einer Einkunftsquelle vor.

Zumal die gegenständliche Wohnung vom Gesellschafter der Bf entgeltlich auf bestimmte Dauer der Bf zur Nutzung überlassen wurde, ist sie als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren. Die aus der Vermietung erzielten Mietzahlungen stellen Sonderbetriebseinnahmen dar und waren im Rahmen des Feststellungsverfahrens gem § 188 BAO zu erfassen.

Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde ist – wie ausgeführt – die streitgegenständliche Fruchtgenussvereinbarung steuerlich gar nicht anzuerkennen. Eine steuerliche Anerkennung ab dem Zeitpunkt der Offenlegung am 30.10.2018 gegenüber der Abgabenbehörde kommt daher nicht in Betracht. Die Offenlegung der Vereinbarung vermag die fehlende

Fremdüblichkeit nicht zu beseitigen. Die Vereinbarung erfüllt daher auch ab diesem Zeitpunkt nicht die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung. Eine Entnahme der Wohnung aus dem Sonderbetriebsvermögen zum Stichtag 31.12.2017, wie von der Abgabenbehörde durchgeführt wurde, kann daher nicht erfolgen.

Der Bf ist jedoch hinsichtlich der Bewertung der Einlage zuzustimmen, zumal diese nicht mit den historischen Anschaffungskosten, sondern gem § 6 Z 5 EStG 1988 (iddgF) mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Einlage zu bewerten ist (siehe 3.1.5.).

Die angefochtenen Feststellungsbescheide waren daher abzuändern.

3.1.3. Feststellung / Abänderung

[...]

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.

Die Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen handelt (Fremdüblichkeit). Im Übrigen ist die gegenständliche Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH geklärt.

Innsbruck, am 11. Juni 2026