



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, Senatspräsident Mag. Novak, Hofrat Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Kovacs, über die Revision des J H, vertreten durch Prof. Haslinger & Partner, Rechtsanwälte in Linz, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Jänner 2024, Zl. RV/5101382/2020, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2009, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Notariatsakt vom 14. Dezember 2000 übergab die Mutter des Revisionswerbers diesem zum Stichtag 31. Dezember 2000 die Liegenschaft X samt dem darauf befindlichen Gebäude, das vier Wohnungen und zwei Garconnieren umfasste.
- 2 Der Revisionswerber räumte mit Notariatsakt vom 24. April 2001 seiner Ehefrau zur Sicherung des Unterhalts sowie gegen Zahlung eines monatlichen Betrages von 10.000 S (nunmehr 726,73 €) und Übernahme der Zinsen für das zur Sanierung der Wohnungen aufgenommene Landesdarlehen ein Fruchtgenussrecht iSd §§ 509 ff ABGB an allen Wohnungen sowie einer Garconniere mit Wirkung ab 1. Jänner 2001 auf unbestimmte Zeit ein, wobei zwischen den Parteien ein beiderseitiges Recht auf Aufkündigung der Fruchtgenussvereinbarung zum Ende eines jeden Kalenderjahres unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist vereinbart wurde.
- 3 Im Anschluss an eine im Jahr 2010 durchgeführte Außenprüfung verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2008 und erließ neue Einkommensteuerbescheide



für die Jahre 2004 bis 2009. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Einräumung des Fruchtgenusses an vermieteten Wohnungen zugunsten der Ehefrau steuerlich nicht anzuerkennen und die Mieteinkünfte dem Revisionswerber zuzurechnen seien. Zudem sei die Absetzung für Abnutzung (AfA) des Gebäudes auf Basis des gesetzlichen AfA-Satzes von 1,5 % und nicht auf Basis des von einem Gutachter ermittelten AfA-Satzes von 2,5 % zu ermitteln.

- 4 Der Revisionswerber erhob gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide Beschwerde.
- 5 Das Bundesfinanzgericht (BFG) wies die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide mit Erkenntnis vom 19. Februar 2015 als unbegründet ab. Die Einkommensteuerbescheide hob es mit Beschluss vom selben Tag gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt auf. Erkenntnis und Beschluss blieben unbekämpft.
- 6 Nach Durchführung von weiteren Erhebungen erließ das Finanzamt neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2009 (Bescheide vom 11. Februar 2016).
- 7 Der Revisionswerber erhob auch gegen die Bescheide vom 11. Februar 2016 Beschwerde und vertrat u.a. den Standpunkt, die Bescheide seien wegen bereits eingetretener Verjährung rechtswidrig ergangen.
- 8 Das Finanzamt gab der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 mit Beschwerdevorentscheidung keine Folge. Zur Begründung wies es u.a. auf § 209a Abs. 5 BAO hin, wonach die Verjährung der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde, der den gemäß §§ 278 oder 300 BAO aufgehobenen Bescheid ersetze, nicht entgegenstehe, wenn dieser Bescheid binnen eines Jahres ab Bekanntgabe (§ 97 BAO) des aufhebenden Beschlusses bzw. innerhalb der Frist des § 300 Abs. 1 lit. b BAO ergehe.
- 9 Der Revisionswerber beantragte die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 durch das BFG und führte im



Vorlageantrag u.a. aus, im Mai 2015 seien hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 bis 2009 Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO ergangen. Ab diesem Zeitpunkt befinde man sich jedenfalls nicht mehr im wiederaufgenommenen Verfahren. Auch wenn das Finanzamt diese Bescheide nunmehr als irrtümlich ergangen negieren möchte, ändere dies nichts an der Tatsache, dass Bescheide gemäß § 299 BAO ausgefertigt worden seien.

- 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der Beschwerde keine Folge und stellte fest, dass die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 mit Beschluss des BFG vom 19. Februar 2015 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben worden seien. Somit seien der Erlassung der hier in Rede stehenden Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 vom 11. Februar 2016 keine bereits im Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheide entgegengestanden. Aufgrund der Bestimmung des § 209a Abs. 5 BAO stehe der Abgabenfestsetzung auch keine Verjährung entgegen. Die im Vorlageantrag angesprochene Aufhebung von Einkommensteuerbescheiden stelle einen rein internen Vorgang zur EDV-mäßigen Umsetzung des BFG-Beschlusses vom 19. Februar 2015 dar, der nicht die Wirkung einer Festsetzung im Sinne der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 zukomme. Dafür hätte es tatsächlicher Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO bedurft. Diese Bescheide hätten dem Revisionswerber zudem zugestellt werden müssen, um Wirkung zu erlangen. Gegenüber dem Revisionswerber seien keine Bescheide gemäß § 299 BAO erlassen worden.
- 11 Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) änderte das BFG die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 ab. Zur Begründung führte es aus, der Revisionswerber habe im Jahr 2001 nicht beantragt, die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988). Diesen Antrag könne er im gegenständlichen Verfahren, das die Jahre 2004 bis 2009 betreffe, nicht nachholen. Daher sei als Bemessungsgrundlage für die AfA der Einheitswert des Objekts heranzuziehen. Dem Revisionswerber sei es auch nicht gelungen, die in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e



EStG 1988 aufgestellte Vermutung zu widerlegen, dass die Nutzungsdauer des Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diene, zumindest 66 2/3 Jahre betrage. Für die Ermittlung der AfA sei daher ein AfA-Satz von 1,5 % heranzuziehen.

- 12 Das BFG kam weiters zum Ergebnis, dass die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Objektes dem Revisionswerber und nicht seiner Ehefrau zuzurechnen seien. Die auf der Liegenschaft X befindlichen Wohnungen seien von der Mutter des Revisionswerbers vermietet worden und dessen Ehefrau habe die Mietverträge bei Einräumung des Fruchtgenussrechts als Vermieter übernommen. In Bezug auf die bereits von der Mutter des Revisionswerbers vermieteten Wohnungen habe die Ehefrau keine unternehmerische Initiative entwickelt. Die Einräumung des Fruchtgenussrechts zugunsten der Ehefrau habe daher zu keiner Übertragung der Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnungen vom Revisionswerber auf die Ehefrau geführt.
- 13 Soweit die Ehefrau des Revisionswerbers für die im Jahr 2003 frei gewordene Garconniere (Top 1) einen Nachmieter gesucht und mit diesem im Februar 2004 einen Mietvertrag abgeschlossen habe, sei ihr zwar die von der Rechtsprechung geforderte unternehmerische Initiative zugekommen. Das in der Fruchtgenussvereinbarung ausbedungene Recht auf Aufkündigung der Vereinbarung zum Ende eines jeden Kalenderjahres spreche aber gegen eine uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit des Objektes. Daher seien auch die mit der Vermietung dieser Garconniere erzielten Einkünfte nicht der Ehefrau des Revisionswerbers zuzurechnen.
- 14 Eine Revision erklärte das BFG - im Hinblick auf die im gegenständlichen Fall vereinbarte jährliche Kündigungsmöglichkeit der Fruchtgenussvereinbarung - für zulässig, weil es an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehle, „inwieweit ein im Zuge einer Fruchtgenussvereinbarung ausbedungenes Kündigungsrecht der fruchtgenussbestellenden Person einer Zurechnung der Einkünfte aus der dienstbaren Sache an die fruchtgenussberechtigte Person entgegensteht.“



15 Die gegen dieses Erkenntnis erhobene ordentliche Revision bringt zu ihrer
Zulässigkeit u.a. weiters vor, die Kategorie eines „bloß internen“ Bescheides
sei der Rechtsordnung fremd und existiere nicht. Es sei daher davon
auszugehen, dass das Finanzamt im Mai 2015 ein Vorgehen gemäß § 299 BAO
gewählt und das Einkommen des Revisionswerbers „neu“ festgesetzt habe,
sodass kein Anwendungsfall des § 209a Abs. 5 BAO vorgelegen sei.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Die Revision ist zulässig und im Ergebnis begründet.

18 Im Anschluss an eine im Jahr 2010 durchgeführte Außenprüfung hat das
Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich
Einkommensteuer 2004 bis 2008 verfügt und Einkommensteuerbescheide für
die Jahre 2004 bis 2009 erlassen. Eine gegen die Wiederaufnahmebescheide
gerichtete Beschwerde wies das BFG mit Erkenntnis vom 19. Februar 2015 als
unbegründet ab. Im Beschwerdeverfahren gegen die
Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 erging am selben Tag ein
Beschluss, mit dem diese gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der
Sache an das Finanzamt aufgehoben worden sind.

19 In der Revision wird - wie bereits im Beschwerdeverfahren - ausgeführt, das
Finanzamt habe im Mai 2015 die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009
gemäß § 299 BAO aufgehoben. Nach den Feststellungen des BFG handelt es
sich bei dieser Erledigung jedoch um einen rein internen Vorgang, der dazu
diente, die gemäß § 278 BAO ausgesprochene Aufhebung der
Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 EDV-mäßig zu verarbeiten. Das
BFG stellte dazu weiters fest, dass diese Erledigung dem Revisionswerber nicht
zugestellt worden ist; dem tritt die Revision nicht entgegen. Erledigungen der
Abgabenbehörde werden aber nach § 97 Abs. 1 BAO (nur) dadurch wirksam,
dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach
bestimmt sind (vgl. dazu z.B. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 97 Tz 1). Mangels
Zustellung (also „Bekanntgabe“) handelt es sich bei dieser Erledigung sohin
um keine solche, die Rechtswirkungen entfalten könnte. Mit dem Vorbringen,



die Kategorie eines „bloß internen“ Bescheides sei der Rechtsordnung fremd, wird somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufgezeigt.

- 20 Berechtigung kommt der Revision in Bezug auf die Einkünftezurechnung zu.
- 21 Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der tatsächlich die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt tatsächlich über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl. VwGH 26.11.2015, 2012/15/0152, mwN). Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).
- 22 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden Einkünfte einer Person zugerechnet, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0052). Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Betätigung das „Unternehmerrisiko“ trägt (VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0012).
- 23 Ein Fruchtgenussberechtigter ist Zurechnungssubjekt von Einkünften, wenn er tatsächlich auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet; überdies muss der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses (insbesondere Erhaltungsaufwand und Abgaben) tragen (vgl. VwGH 8.9.2022, Ra 2021/15/0054; 15.9.2016, Ra 2014/15/0012; 26.11.2015, 2012/15/0152; 22.10.2015, 2012/15/0146; 20.3.2014, 2011/15/0174; 25.7.2013, 2011/15/0151; 27.6.2013, 2009/15/0219).
- 24 Das bloße Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keine Eigeninitiative der



Fruchtgenussberechtigten dar (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0052; 15.9.2016, Ra 2014/15/0012; 22.10.2015, 2012/15/0146; 20.3.2014, 2011/15/0174). Im Beschluss vom 20. Oktober 2021, Ra 2021/15/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof (unter Hinweis auf VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174) ausgeführt, dass in der bloßen Aufrechterhaltung eines bestehenden - auch eines mietrechtlich grundsätzlich unkündbaren - langfristigen Mietvertrages keine unternehmerische Initiative der Fruchtgenussberechtigten liegt. Dabei sei es unerheblich, in welcher Form eine solche Aufrechterhaltung des bestehenden Mietvertrags (Vertragseintritt in den bestehenden Vertrag oder formaler Neuabschluss zu den gleichen Konditionen) erfolge, denn für die steuerliche Beurteilung der tatsächlichen Übertragung einer Einkunftsquelle sei nicht die äußere rechtliche Form, sondern allein die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich.

- 25 In einem solchen Fall der Aufrechterhaltung bestehender Mietverhältnisse müsste der Fruchtgenussberechtigte, um ausnahmsweise dennoch eine Einkünftezurechnung an ihn zu rechtfertigen, in anderer Weise in Bezug auf das Vermietungsobjekt in ganz besonderem Ausmaß eine bedeutsame aktive Teilnahme am Wirtschaftsleben entfalten (vgl. etwa VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).
- 26 Ob für die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten auch die Dauer der Fruchtgenussvereinbarung eine Rolle spielt - was das BFG im angefochtenen Erkenntnis als Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung formulierte -, konnte der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0052, mangels Relevanz für den Ausgang des seinerzeitigen Verfahrens offenlassen.
- 27 Im Hinblick auf diese Frage wird entscheidend sein, ob der Fruchtgenussberechtigte tatsächlich über die Möglichkeit verfügt, nach seinen Intentionen die sich bietenden Marktchancen zu nutzen, um (Vermietungs-) Leistungen zu erbringen und dadurch am Wirtschaftsleben teilzunehmen. Wie auch ein Mieter, dem für einen kurzen Zeitraum die Untervermietung ermöglicht wird, mit einer kurzfristigen Vermietung Einkünfte erzielen kann, wird auch eine befristete Fruchtgenussbestellung zur Erzielung von Einkünften



durch den Fruchtgenussberechtigten führen können. Es kommt daher einzig darauf an, ob der Fruchtgenussberechtigte in die Lage versetzt ist, die entsprechende Vermietungsleistung zu erbringen. Nur vor diesem Hintergrund kann die Dauer des Fruchtgenussrechts (bzw. die jährliche Kündigungsmöglichkeit) ein Umstand sein, der im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse mitberücksichtigt werden darf.

28 Indem das BFG (in Bezug auf die Garconniere) davon ausging, dass die Möglichkeit der jährlichen Kündigung des Fruchtgenussrechts von vorneherein jede Zurechnung von Vermietungseinkünften an die Ehefrau des Revisionswerbers ausschließt, hat es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet.

29 Das angefochtene Erkenntnis war daher schon aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

30 Im fortgesetzten Verfahren wird zu beachten sein, dass im vorliegenden Fall unbestritten die Einkünfte nicht (mehr) der Mutter des Revisionswerbers zuzurechnen sind. Für die Zurechnung der Einkünfte kommen daher der Revisionswerber oder seine Ehefrau in Frage. Dass der Revisionswerber nach Übernahme des Gebäudes von seiner Mutter selbst Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung erbracht hätte, geht aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts nicht hervor; nach diesen Feststellungen wurden hingegen derartige Leistungen von seiner Ehefrau erbracht. Vor dem Hintergrund des vorliegenden Falles wird sich das Bundesfinanzgericht damit auseinanderzusetzen haben, wem gegenüber stärkere Gründe für eine Zurechnung der Einkünfte vorliegen.

31 Die Kostenentscheidung gründet auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 21. Oktober 2025

