

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch FM Steuerberatung GmbH, Lindenbreite 19, 2460 Bruckneudorf, über die Beschwerde vom 10. März 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 14. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer 2011 – 2015; Umsatzsteuer 2011 – 2015 und Anspruchszinsen 2011 – 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Außenprüfungsbericht vom 08.02.2017 stellte der Außenprüfer Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2013 in Höhe von EUR 57.150,00; 2014 in Höhe von EUR 9.187,20 und 2015 in Höhe EUR 1.378,08 fest.

Die Beträge würden sich aus Bareinlagen ergeben.

Weiters wurden Einkünfte aus V+V für 2011 in Höhe von EUR 70.496,36 und 2012 EUR 79.496,36 festgesetzt.

Die belangte Behörde begründet die Feststellung damit, dass aufgrund der Bestimmung des Kaufvertrages einer Liegenschaft, wonach der Verkäufer bei Verzug mit zwei Raten das Recht

zum Vertragsrücktritt habe und die bisherigen Zahlungen als Benützungsentgelt einbehalten könne, seien diese Zahlungen als Benützungsentgelt heranzuziehen.

Weiters zog der Betriebsprüfer einen Zahlungseingang, an Zahlung statt für den Verkauf eines Betonmischers über EUR 23.000,00, als Mieteinnahme für das Jahr 2012 heran.

Die festgestellten Einkünfte aus V+V würden sich aus den oben errechneten Beträgen abzüglich jeweils der Afa (1,5% vom Gebäudewert) EUR 4.740,00/Jahr und der geschätzten Werbungskosten ergeben. (Jahr 2011 EUR 8.400,00 und Jahr 2012 EUR 9400,00)

Die belangte Behörde begründete weiters, dass die Mittelherkunft der festgestellten Beträge (Bareinlagen auf diverse Bankkonten) nicht nachgewiesen worden sei und daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagen seien.

Dagegen richtet sich die vom Beschwerdeführer fristgerecht eingebrachte Beschwerde eingelangt am 13. März 2017.

Tatsächlich handle es sich bei diesen Bareinzahlungen um Teilbeträge aus in bar geleisteten Teilzahlungen aus dem Verkauf eines privaten Einfamilienhauses.

Zur Abstattung des Kaufpreises seien vertraglich Ratenzahlungen vereinbart gewesen. Im Prüfungszeitraum seien Teilzahlungen von gesamt EUR 162.000,00 in bar geleistet worden.

Eine Bareinlage am Raikakonto von EUR 60.000,00 stamme zum Großteil aus einer Verwertung der Verlassenschaft des Großvaters. Die Einzahlung habe einer Darlehenstilgung gedient. Alle diese Bankdaten seien der belangten Behörde zur Verfügung gestanden.

Die Herkunft der Beträge sei somit klar erklärbar und nachvollziehbar.

Der Betriebsprüfer habe die Ratenzahlungen resultierend aus dem Hausverkauf, die der Beschwerdeführer als diverse Bareinzahlungen an die Banken getätigt habe, als Steuerbemessungsgrundlage doppelt erfasst.

Am 06. Februar 2025 wurde eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Der Antrag auf Senatsentscheidung wurde vom Beschwerdeführer am 16. Dezember 2024 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist seit 2007 Pensionist und betreibt keine gewerblichen Tätigkeiten. Er bezieht zu seinem Pensionseinkommen Pflegegeld in der Höhe der Pflegestufe 2.

Im Jahr 2011 verkaufte der Beschwerdeführer am 15.04., seine Liegenschaft in ***2***, ***3***.

Der Kaufpreis von EUR 395.000,-- war in Raten zu zahlen, und zwar bis 1.10.2011 je EUR 7.000 und ab 1.11.2011 EUR 20.000,-- monatlich.

Die Beträge wurden vom Käufer bargezahlt. (Siehe Aufstellung unten Kaufpreisratenzahlungen). Der Beschwerdeführer zahlte Teilbeträge dieser Einnahmen auf diverse Konten ein. (Siehe Aufstellung unten Bareinlagen)

Dem Käufer wurde das Recht eingeräumt die Liegenschaft ab 23.5.2011 für sich und seine Familie zu Wohnzwecken zu nutzen. Ab diesem Tag hatte er auch die Betriebskosten und Abgaben zu bezahlen und den Verkäufer diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Auf den Kaufpreis wurden insgesamt EUR 162.000,-- bezahlt. Bei Verzug mit zwei Raten hatte der Verkäufer laut Vereinbarung im Kaufvertrag das Recht vom Vertrag zurückzutreten und die bisherigen Zahlen als Benutzungsentgelt und Schadenersatz einzubehalten.

Der Beschwerdeführer ist am 25.01.2013 vom Kaufvertrag wirksam zurückgetreten. Der Käufer hat das Objekt seit 23.5.2011 bewohnt. Das Objekt wurde am 5.4.2016 zurückgestellt.

Die Lebensgefährtin des Käufers begehrte in einem zivilgerichtlichen Verfahren gegen den Beschwerdeführer, die Rückzahlung des geleisteten Teils des Kaufpreises abzüglich eines angemessenen Benützungsentgelts. Der Beschwerdeführer wendete eine Gegenforderung ein.

Die Höhe Gegenforderung wurde aufgrund eines beauftragten gerichtlichen Sachverständigengutachtens wie folgt beziffert: Höchst erzielbarer Mietzins EUR 108.850,00 Wiederherstellungs- und Schadenbehebungskosten mit insgesamt EUR 213.040,00 und eine Kompensandoforderung für Gemeindeabgaben, Gebühren, Müllabfuhr und Versicherungsprämie mit insgesamt EUR 13.879,00.

Die anwaltlichen Kosten zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung betrugen EUR 14.740,30.

Das Landesgericht stellte als Werbungskosten EUR 13.878,60 für Gemeindeabgaben und Müllabfuhr fest.

Weiters sprach das Landesgericht dem Beschwerdeführer EUR 53.231,00 als Schadenersatz bis zur Höhe des restlichen Klagebegehrens zu, sodass das Klagebegehren von EUR 66.601,00 (angemessener Mietzins EUR 95.399,00 minus bereits bezahlten Beträgen von EUR 162.000,00) zunächst zu gesprochen wurde, aufgrund der zu Recht eingewendeten Gegenforderung aber wieder abzuweisen war.

Aufgrund der vom Sachverständigen festgestellten Schäden ist die Substanz des Hauses wesentlich geschädigt worden und die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit des Hauses ist dauerhaft gesunken.

Mit Kaufvertrag vom 21.07.2016 konnte für die Liegenschaft nur noch ein Kaufpreis von EUR 267.000,00 erzielt werden.

Die Einkünfte aus V+V ergeben sich aus dem Urteil vom 05.08.2018 daher wie folgt:

Angemessener Mietzins für den Zeitraum 01.04.2011 -30.04.2015 EUR 95.399,00

Werbungskosten für den Zeitraum 01.04.2011 – 31.03.2016 EUR 13.878,60

Für den Zeitraum 01.04.2011 – 30.04.2015 ergibt sich ein „Mietzins“ zugesprochenes Benützungsentgelt, abzüglich Werbungskosten von **EUR 81.520,40**.

Das Urteil vom Landesgericht Krems an der Donau vom 05.08.2019 wurde im September 2019 rechtskräftig.

Bezüglich Liegenschaftsverkauf erhielt der Beschwerdeführer zusätzlich zu den bereits geleisteten Kaufpreistratenzahlungen von insgesamt EUR 162.000,00, eine Kautionszahlung von EUR 10.000,00 im Jahr 2011 und den Erlös für den Verkauf des Betonmischers von EUR 23.000,00 an Zahlung statt.

Der Restbetrag von EUR 159.809,00 betreffend die vom Sachverständigen bezifferten Wiederherstellungs- und Schadenbehebungskosten und Anwaltskosten in Höhe von EUR 14.740,30 wurden dem Beschwerdeführer im oben genannten Urteil nicht zugesprochen.

Diesen Schadensbetrag bekam der Beschwerdeführer nicht ersetzt.

Die Abschreibung für Abnutzung betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde im Betriebsprüfungsbericht mit EUR 4.740,00 pro Jahr angesetzt.

Die Bareinnahmen aus dem Liegenschaftsverkauf erfolgten am:

Jahr 2011	Jahr 2012
01.04.2011 EUR 10.000,00 Kautionszahlung	01.01.2012 EUR 20.000,00
01.05.2011 EUR 7.000,00	01.02.2012 EUR 20.000,00
01.06.2011 EUR 7.000,00	01.03.2012 EUR 20.000,00
01.07.2011 EUR 7.000,00	25.05.2012 EUR 20.000,00

01.08.2011 EUR 7.000,00	
01.09.2011 EUR 7.000,00	
01.10.2011 EUR 7.000,00	
01.11.2011 EUR 20.000,00	
01.12.2011 EUR 20.000,00	
Gesamt EUR 92.000,00	Gesamt EUR 80.000,00

Im Zuge der Außenprüfung wurde eine Kontenregisterabfrage durchgeführt. Aufgrund der dadurch vorgelegten Konten ergaben sich folgende Bareinlagen laut Aufstellung in der Beschwerdeentscheidung vom 03.01.2019 für die Jahre 2013 – 2015

2013	2014	2015
18.03.2013 EUR 200,00	09.01.2014 EUR 500,00	02.03.2015 EUR 500,00
16.04.2013 EUR 500,00	17.01.2014 EUR 1.500,00	20.04.2015 EUR 500,00
23.04.2013 EUR 500,00	23.05.2014 EUR 500,00	30.07.2015 EUR 800,00
25.04.2013 EUR 13.500,00	06.06.2014 EUR 8.500,00	
05.06.2013 EUR 60.000,00	18.08.2014 EUR 500,00	
28.06.2013 EUR 1.000,00	15.09.2014 EUR 500,00	
21.08.2013 EUR 3.000,00		
20.09.2013 EUR 1.700,00		
14.10.2013 EUR 2.900,00		
12.11.2013 EUR 250,00		
20.11.2013 EUR 2.100,00		
03.12.2013 EUR 200,00		
17.12.2013 EUR 400,00		
Gesamt EUR 86.250,00	EUR 12.000,00	EUR 1.800,00

Die Bareinlage vom 05. 06.2013 stammt aus einem Anteil am Liegenschaftsverkauf der Verlassenschaft des Großvaters.

Die gesamten Bareinlagen in den Jahren 2013 – 2015 ergeben sich aus dem oben beschriebenen Ratenzahlungen des Liegenschaftsverkaufs im Jahr 2011, dem Anteil des Liegenschaftsverkaufs des Großvaters.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den erfassten Bankeingängen sowie vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen;

Gutachten „SV-Beweissicherung“ vom 04.12.2017; Vorbereitender Schriftsatz zu Verfahren ***6*** vom 20.02.2018; Kaufvertrag („Verlassenschaft“) vom 20.11.2012; Kaufvertrag („***5***“) vom 21.07.2016; Klagebeantwortung zu ***6*** vom 15.04.2016; Klage zu ***6*** vom 25.03.2015; Urteil des Landesgerichts Krems an der Donau zu ***6*** vom 05.08.2019; Grundbuchsauszug.

Die Mittelherkunft der Bareinlagen lässt sich aus diesen Unterlagen eindeutig nachvollziehen.

Weitere gewerbliche Einkünfte konnten von der belangten Behörde nicht nachgewiesen werden und sind auch unwahrscheinlich. Der Beschwerdeführer befindet sich schon seit 2007 in Pension und bezieht Pflegegeld. Zudem wurden alle dem Beschwerdeführer zugerechneten Konten mittels Kontoregisteranfrage offengelegt.

Die belangte Behörde hat demnach die Ratenzahlungen des Liegenschaftsverkaufs und die getätigten Bareinlagen auf die einzelnen Bankkonten doppelt veranlagt.

Aus dem Sachverständigengutachten ergeben sich Schäden- und Wiederherstellungskosten welche zu einer erheblichen Wertminderung der Immobilie führen.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 23. **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Vermietung und Verpachtung

§ 28. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen....

(2) Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,

- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:
- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.
Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:
- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.

Bei Grundstücken des Privatvermögens (dh solchen Grundstücken, die keinem Betriebsvermögen zuzuordnen sind) führt ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung zu außerbetrieblichen **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)**.

Nach **§ 19 Abs. 1 EStG 1988** sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben ist im § 19 EStG 1988 geregelt.

§ 19 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 108/2022 lautet:

(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

...

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Rückzahlungen von Einnahmen gemäß Abs. 1 Z 2 erster und zweiter Teilstich gelten in dem Kalenderjahr als abgeflossen, für das der Anspruch bestand bzw. für das sie getätigt wurden. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(3) Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Eine Einnahme gilt als zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält.

Eine Änderung des Rechtsgrundes liegt vor, wenn der Entstehungsgrund des Anspruches geändert wird.

Eine nachträgliche Änderung des Rechtsgrundes ändert nichts am bereits erfolgten Zufluss ([VwGH 29. 1. 1965, 300/63]).

Eine Einnahme ist zugeflossen, sobald der Empfänger die volle Verfügungsmacht über sie erhält, unabhängig von einer nachträglichen Änderung des Rechtsgrundes. Der Zufluss bleibt auch bei einer späteren Änderung des Rechtsgrundes bestehen.

Dem Beschwerdeführer sind bezüglich Liegenschaftsverkauf folgende Beträge zugeflossen:

Jahr 2011	Jahr 2012
01.04.2011 EUR 10.000,00 Kautions	01.01.2012 EUR 20.000,00
01.05.2011 EUR 7.000,00	01.02.2012 EUR 20.000,00
01.06.2011 EUR 7.000,00	01.03.2012 EUR 20.000,00
01.07.2011 EUR 7.000,00	01.03.2012 EUR 23.000,00 (Betonmischer)

01.08.2011 EUR 7.000,00	25.05.2012 EUR 20.000,00
01.09.2011 EUR 7.000,00	
01.10.2011 EUR 7.000,00	
01.11.2011 EUR 20.000,00	
01.12.2011 EUR 20.000,00	
Gesamt EUR 92.000,00	Gesamt EUR 103.000,00

Bei der Rückabwicklung eines Kaufvertrags kann ein nachträglich gerichtlich zugesprochenes Benützungsentgelt in seiner steuerlichen Behandlung spezifische Fragestellungen aufwerfen, insbesondere in Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem es als zugeflossen gilt.

Für die Beantwortung dieser Frage sind insbesondere die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988, speziell § 19, sowie allfällige ergänzende Regelungen im Zusammenhang mit der Rückabwicklung von Kaufverträgen relevant.

Grundsatz des Zuflussprinzips (§ 19 EStG 1988): Einnahmen gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugekommen sind.

Für Nachzahlungen, die bescheidmäßig abgesprochen werden, sowie für bestimmte im Gesetz genannte Rückzahlungen (z.B. im Insolvenzverfahren) gilt eine spezielle Zuflussfiktion: Sie gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht, oder für das sie getätigt wurden.

Bei einem nachträglich gerichtlich zugesprochenen Benützungsentgelt im Rahmen der Rückabwicklung eines Kaufvertrags ist der Zeitpunkt des Zuflusses entscheidend für die steuerliche Behandlung.

Es gibt keine explizite Regelung für Benützungsentgelte, da im EStG 1988 keine spezifische Regelung für die Zuflussfiktion von Benützungsentgelten bei Rückabwicklungen von Kaufverträgen existiert, ist grundsätzlich das allgemeine Zuflussprinzip anzuwenden.

Das Benützungsentgelt gilt daher in dem Kalenderjahr als zugeflossen, in dem es dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugekommen ist, also typischerweise im Jahr der tatsächlichen Zahlung oder Gutschrift.

Die Tatsache, dass Kaufpreisteilzahlungen bereits getätigt und rückabgewickelt wurden, hat keine direkte Auswirkung auf den Zeitpunkt, zu dem das Benützungsentgelt als zugeflossen gilt.

Der Zuflusszeitpunkt des Benützungsentgelts bestimmt sich grundsätzlich nach dem tatsächlichen Erhalt.

Nachträgliche Werbungskosten können berücksichtigt werden, wenn sie auf das ursprüngliche Rechtsverhältnis bezogen sind. Im Fall von Spekulationsgeschäften ist die Berücksichtigung auf den Betrag des im Veräußerungsjahr erzielten Einnahmenüberschusses beschränkt. Es gilt das Abflussprinzip, und die Kosten sind in der entsprechenden Einkunftsart zu berücksichtigen.

§ 32 EStG Werbungskosten können auch nach Beendigung des Zufließens der Einnahmen erwachsen. Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, dann liegen nachträgliche Werbungskosten vor.

Nach dem Einkommensteuergesetz müssen bestimmte Einkünfte, die sich auf einen längeren Zeitraum beziehen, gleichmäßig auf diesen Zeitraum verteilt werden. Dies gilt insbesondere für Vorauszahlungen und Nachzahlungen, die in einem bestimmten Zeitraum angefallen sind, aber sich auf einen anderen Zeitraum beziehen.

Im Falle eines nachträglich gerichtlich zugesprochenen Benützungsentgelts, das sich auf einen bestimmten Zeitraum in der Vergangenheit bezieht, stellt sich die Frage, ob dieses Entgelt aus steuerrechtlicher Sicht gleichmäßig auf die betreffenden Zeiträume verteilt werden muss.

Die Verteilung von Einkünften auf einen bestimmten Zeitraum ist im Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) geregelt. Insbesondere § 7 EStG 1988 behandelt die Absetzung für Abnutzung, die auch die Verteilung von Einkünften auf einen bestimmten Zeitraum umfasst.

Nach § 7 Abs. 1 EStG 1988 müssen Einkünfte, die sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecken, gleichmäßig auf diesen Zeitraum verteilt werden. Da ein nachträglich zugesprochenes Benützungsentgelt sich typischerweise auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitraum bezieht, der länger als ein Jahr sein kann, wäre grundsätzlich eine Verteilung dieses Entgelts auf den betreffenden Zeitraum erforderlich.

Die Verteilung des Benützungsentgelts erfolgt in der Regel durch eine lineare Aufteilung des Gesamtbetrags auf die einzelnen Jahre, auf die sich das Entgelt bezieht.

Wiederherstellungskosten und Gebäudeschäden können grundsätzlich als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt werden, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit stehen. Dies ergibt sich aus den allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes (EStG) bezüglich Werbungskosten.

Bei nachträglich gerichtlich zugesprochenen Benutzungsentgelten ist die Abzugsfähigkeit von Wiederherstellungskosten und Gebäudeschäden davon abhängig, ob diese Kosten direkt mit der Nutzung des Gebäudes durch den Mieter in Zusammenhang stehen.

Wenn die Wiederherstellungskosten und Gebäudeschäden direkt auf die Nutzung des Gebäudes durch den Mieter zurückzuführen sind, können sie als Werbungskosten abgesetzt werden. Beispiele hierfür sind Schäden, die durch den „Mieter“ verursacht wurden und zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands des Gebäudes notwendig sind.

Hingegen sind Kosten, die der allgemeinen Erhaltung des Gebäudes dienen oder keinen direkten Bezug zur spezifischen Nutzung durch den Mieter haben, möglicherweise nicht in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig. Hier könnte eine Aufteilung der Kosten in einen werbungskostenfähigen und einen nicht werbungskostenfähigen Teil notwendig sein

Wenn der Vermieter Schadensersatz für Gebäudeschäden vom Mieter einfordert und erhält, können die tatsächlich aufgewendeten Wiederherstellungskosten als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit sie nicht bereits durch den Schadensersatz abgedeckt wurden.

Prozesskosten, die im Zusammenhang mit der Einforderung von Schadensersatz oder Benützungsentgelten stehen, können ebenfalls als Werbungskosten abgesetzt werden, sofern sie notwendig und angemessen waren.

In gegenständlichen Fall ist auch noch zu berücksichtigen, dass eine zivilrechtliche Vereinbarung vorliegt, die bei Verzug mit zwei Raten dem Käufer das Recht einräumt vom Vertrag zurückzutreten und die bisherigen Kaufpreiszahlungen als Benützungsentgelt und Schadenersatz einzubehalten.

Das festgestellte Benützungsentgelt für den Zeitraum 01.04.2011-30.04.2015 beträgt abzüglich gesamter vom Landesgericht festgestellter Werbungskosten **EUR 81.520,40**, das sind **EUR 1698,34** pro Monat

Die Afa beträgt pro Jahr **EUR 4740,00**

Die anwaltlichen Kosten zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung (Vertragsrückabwicklung etc.) betrugen **EUR 14.740,30**.

Im gerichtlichen Sachverständigungsgutachten wurde an Wiederherstellungs- und Schadenbehebungskosten EUR 213.040,00 ausgewiesen, von diesen wurden dem Beschwerdeführer bereits EUR 53.231,00 zugesprochen. Diese wurden von den bereits erhaltenen EUR 162.000,00 bereits abgezogen und können daher nicht mehr als weitere Werbungskosten angesetzt werden.

Weiters erhielt der Beschwerdeführer den Erlös von EUR 23.000,00 für den Verkauf des Betonmischers an Zahlung statt und auch die EUR 10.000,00 Kautions sind in den EUR 162.000,00 noch nicht enthalten.

Diese Posten sind daher ebenfalls von den Wiederherstellungs- und Schadenbehebungskosten abzuziehen. Es ergäben sich daher grundsätzlich Wiederherstellungs- und Schadenbehebungskosten von EUR 126.809,00.

Wiederherstellungskosten sind dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands des Mietobjekts erforderlich sind. Dies kann nach Schäden, Abnutzungen oder Veränderungen durch den Mieter notwendig sein. Solche Kosten sind abzugsfähig, da sie der Erhaltung der Vermietungseinkünfte dienen.

Schadenbehebungskosten hingegen sind immer dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie zur Behebung von Schäden erforderlich sind, die während der Vermietungszeit entstanden sind. Dies kann durch Handlungen des Mieters, durch Unfälle oder durch andere unvorhergesehene Ereignisse geschehen. Solche Kosten sind abzugsfähig, da sie direkt der Behebung von Schäden dienen, die die Vermietungseinkünfte beeinträchtigen könnten.

Wiederherstellungs- und Schadenbehebungskosten können daher grundsätzlich als Werbungskosten abgesetzt werden, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehen. Dies ist insbesondere bei Vermietungseinkünften der Fall, wenn die Kosten zur Erhaltung oder Wiederherstellung der Mietsache aufgewendet werden.

In diesem Fall wurde das Objekt in weiterer Folge verkauft und nicht mehr zur Einkünfteerzielung genutzt, die restlich vom Sachverständigen bezifferten Schäden können daher nicht als Werbungskosten angesetzt werden, zumal auch kein Nachweis besteht, dass diese Aufwendungen auch tatsächlich getätigt worden wären.

Es ist jedoch zu prüfen ob eine Sonderabschreibung gemäß § 8 Abs 4 EStG wie vom Beschwerdeführer vorgebracht wurde, zur Anwendung kommen kann.

§ 8 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

„Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.“
Sonderabschreibungen nach § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind grundsätzlich auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zulässig. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass das vermietete Objekt entweder technisch oder wirtschaftlich unbenützbar geworden oder die Verwendungsmöglichkeit (dauerhaft) gemindert worden ist (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; 29.3.2007, 2004/15/0006; 31.3.2011, 2008/15/0150).

Eine bloße Wertminderung rechtfertigt keine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a § 8 Tz 78). Derartige bloße Wertminderungen können nur im Wege von Teilwertabschreibungen (§ 6 EStG 1988) berücksichtigt werden, welche aber schon im betrieblichen Bereich bei Anwendung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 unzulässig sind (VwGH 28.10.1981,

0604/78; 16.12.1998, 96/13/0007; 15.1.2008, 2006/15/0116) und umso mehr bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten.

Die Sonderabschreibung gem § 8 Abs 4 EStG setzt voraus, dass das Haus entweder technisch oder wirtschaftlich unbenützbar geworden oder die Verwendungsmöglichkeit dauerhaft gemindert ist, vgl VwGH 9. 9. 2004, 2002/15/0192, 29. 3. 2007, 2004/15/0006 und 31. 3. 2011, 2008/15/0150. Eine bloße (vorübergehende) Wertminderung reicht nicht.

Aufgrund der vom Sachverständigen festgestellten Schäden ist die Substanz des Hauses wesentlich geschädigt worden und die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit des Hauses ist dauerhaft gesunken. Die Liegenschaft wurde am 21.07.2016 um EUR 267.000,00 verkauft.

Die restlichen Wiederherstellungs- und Schadenbehebungskosten von EUR 126.809,00 können daher als Sonderabschreibung gemäß § 8 Abs 4 EStG berücksichtigt werden.

Die lineare Absetzung für Abnutzung ist nicht anwendbar, wenn § 8 Abs 4 EStG in Anspruch genommen wird. In solchen Fällen ist eine Absetzung für Substanzverringerung vorzunehmen, um den tatsächlichen Substanzverbrauch bestimmter Wirtschaftsgüter abzubilden.

Nachdem nicht genau festgestellt werden kann in welchen Jahren die Substanzverringerung vom Benutzer der Liegenschaft verursacht worden ist, aber jedenfalls davon auszugehen ist, dass die Substanzverringerung laufend in den Jahren 2011 – 2015 erfolgte, wird die festgestellte Abnutzung aliquot auf die Jahre 2011 – 2015 aufgeteilt.

Als zusätzliche Werbungskosten zu den bereits berücksichtigten sind daher die anwaltlichen Kosten von EUR 14.740,30 aufzuteilen.

Die Einkünfteermittlung bezüglich dem Benützungsentgelt in den Jahren 2011 – 2015 ist daher wie folgt auf die Jahre zu verteilen:

	Jahr 2011 8. Monate	Jahr 2012	Jahr 2013	Jahr 2014	Jahr 2015 4. Monate
Benutzungsentgelt	13.587,00	20.380,00	20.380,00	20.380,00	6.793,40
- Werbungskosten	2.457,00	3.685,00	3.685,00	3.685,00	1.228,30
- Außerordentliche Afa gemäß § 8 Abs 4 EStG	21.135,00	31.702,20	31.702,20	31.702,20	10.567,40
- Verlust	10.005,00	15.007,20	15.007,20	15.007,20	5.002,30

In den Jahren 2011 – 2015 ergibt sich kein versteuerbarer Überschuss.

Weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen nicht vor, da keine weiteren Einnahmen festgestellt werden konnten und der Beschwerdeführer keine gewerblichen Tätigkeiten im Beschwerdezeitraum ausgeübt hat. Es liegen demnach auch keine umsatzsteuerlich relevanten Umsätze vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1. 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.

Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wurde nicht abgewichen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab, welche einer Revision nicht zugänglich sind.

Linz, am 19. März 2025