

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Mag. Trummer & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, Irdning Ahornerstraße 197, 8952 Irdning-Donnersbachtal, über die Beschwerde vom 6.5.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26.3.2019 betreffend Einkommensteuer 2015, 2016 und 2017 zur Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit von Schriftführerin Roswitha Riefler zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gem § 279 BAO abgeändert.

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

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

Nach Durchführung eines Außenprüfungsverfahrens hat das Finanzamt (FA) am 26.3.2019 Einkommensteuerbescheide für 2015, 2016 und 2017 erlassen und ist dabei von den Steuererklärungen der beschwerdeführenden Partei (bP) abgewichen.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 6.5.2019 hat die bP Beschwerde gegen die genannten Bescheide erhoben.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 19.7.2019 hat das FA die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 abgeändert.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 27.9.2019 hat die bP die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 14.1.2020 hat das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Am 27.1.2025 fand am BFG die beantragte mündliche Verhandlung samt Zeugenbefragung vor dem Einzelrichter statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1994 hat die bP die Liegenschaft ***XY*** samt darauf befindlichen Griffner-Blockhaus (Baujahr 1986) um € 500.598,10 erworben. Von den Anschaffungskosten wurden € 218.859,70 dem Grund und Boden zugeordnet und € 281.738,40 dem Gebäude. Die Restnutzungsdauer des Gebäudes wurde von einem Sachverständigen mit 30 Jahren ermittelt.

Teile der Liegenschaft wurden ab 1994 an die ***V-GmbH*** (V-GmbH) vermietet. Andere Teile der Liegenschaft wurden ab 1.1.2005 an die ***A-GmbH*** (A-GmbH) vermietet. Darüber befand sich der Wohnsitz der bP an dieser Liegenschaft (Ober- bzw Dachgeschoß).

Die bP war im Streitzeitraum wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin der V-GmbH und der A-GmbH.

Aufgrund der außerordentlichen technischen und wirtschaftlichen Abnutzung des Gebäudes durch die Mieter hat sich die Abnutzungsdauer von 30 auf 20 Jahre verkürzt. Spätestens 2014 war diese außerordentliche Abnutzung bekannt. Da eine wirtschaftlich vertretbare Sanierung nicht möglich war, hat die bP 2014 den Abbruch und die Neuerrichtung des Gebäudes beschlossen.

Mit der von der bP verfassten Vereinbarung vom 2.5.2015 wurden folgende Punkte mit den Mietern V-GmbH und A-GmbH vereinbart:

„Der Vermieter beabsichtigt, das alte Gebäude bis zum Herbst 2015 abzutragen und auf der Liegenschaft ein neues, modernes Gebäude zu errichten.

Vermieter und Mieter vereinbaren, dass der Mietzins während dieser Umbruchsphase weiterbezahlt wird. Als Gegenleistung dafür wird vom Vermieter dem Mieter zugesichert, dass das Mietrecht nicht unterbrochen wird und dass der Mietzins trotz des Neubaus unverändert bleibt. Diese Vereinbarung gilt nur, wenn der Neubau bis spätestens 31.12.2016 fertiggestellt wird und der Mietgegenstand dann wieder vollumfänglich vom Mieter genutzt werden kann.“

Zum Zeitpunkt der Unterzeichnung dieser Vereinbarung war weder dem Vermieter noch den Mietern Form, Größe und Ausstattung der Mietobjekte bekannt. Es fehlte jede Konkretisierung des Mietobjektes wie zB welche Räumlichkeiten den Mietern zur Verfügung stehen werden. Die Mietobjekte konnten aufgrund verschiedener Schwierigkeiten in der Bauphase erst ab Mitte 2017 genutzt werden. Die neuen Mietobjekte weichen wesentlich vom ursprünglichen Gebäude ab. Den Mietern stehen mehr Räume und mehr Fläche bei gleichem Mietzins zur Verfügung.

Unter fremden Dritten wäre die Vereinbarung in dieser Form nicht abgeschlossen worden, weil diese keinen klaren Inhalt aufweist und in wesentlichen Teilen fremdunüblich ist (Unbestimmtheit der Mietobjekte, unklare Ungültigkeitsbestimmung, Fortzahlung von Mietzins ohne tatsächliche Gegenleistung).

Die Vereinbarung war inhaltlich unklar und wurde nicht bzw in abweichender Form umgesetzt. So konnte die bP, welche die Vereinbarung verfasst hat, nicht erklären, welche tatsächliche und rechtliche Bedeutung dem letzten Satz der oben zitierten Vereinbarung zukommt, oder wie diese umgesetzt werden hätte können.

Die Vereinbarung vom 2.5.2015 wurde abgeschlossen, um einen Veranlassungszusammenhang zwischen dem Restbuchwert des ursprünglichen Gebäudes und der Vermietung des neuen Gebäudes herzustellen. Mit diesem Veranlassungszusammenhang hat die bP den Werbungskostencharakter des Restbuchwertes begründet.

Mitte Mai 2015 wurde das Gebäude von den Mietern und der bP geräumt. Bis zu diesem Zeitpunkt wurde das Gebäude insbesondere als Wohn- bzw Schlafstelle für die Fahrer der eingemieteten Gesellschaften genutzt.

Mit Schenkungsvertrag vom 19.5.2015 hat die bP die Hälfte der Liegenschaft an seine Ehefrau geschenkt. Die Miete wurde weiterhin auf das Bankkonto der bP angewiesen und von der bP in dessen Steuererklärungen 2015, 2016 (bis Ende Oktober) und 2017 (Index und Betriebskostenabrechnung der Vorjahre) aufgenommen.

Mit Kaufvertrag vom 29.5.2015 hat die bP das Griffner-Blockhaus um € 10.000,00 an ***ZYX*** verkauft. Weiter wurde vereinbart, dass der Käufer das Gebäude auf eigene Kosten demontiert und von der Liegenschaft entfernt. Wie oben bereits festgestellt, wurde das Gebäude noch ca zwei Wochen vor dem Abschluss des Kaufvertrages durch die Mieter genutzt. Das Gebäude selbst war als solches nutzbar, wenn auch nicht mehr wirtschaftlich sanierbar.

Die Demontage und der Abtransport fanden in der ersten Juniwoche 2015 statt. Zu diesem Zeitpunkt hat das Anlagenverzeichnis der bP (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) einen Restbuchwert in Höhe von € 142.913,71 für das Fertigteilhaus ausgewiesen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 14.12.2015 wurde die ***F-GmbH*** gegründet (Familien-GmbH). Mit Schenkungsvertrag vom 30.3.2016 haben die bP und dessen Ehefrau die nunmehr unbebaute Liegenschaft gegen Schuldenübernahme in die F-GmbH eingebracht.

Mit Datum 31.10.2016 wurden Mietverträge zwischen der F-GmbH und der V-GmbH bzw der A-GmbH abgeschlossen. Tatsächlich genutzt wurde das Mietobjekt ab Mitte 2017.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten, insbesondere aus dem Beschwerdeschriftsatz, dem Vorlageantrag und den im Sachverhalt angeführten Vereinbarungen und Verträgen.

Die Feststellungen zur wirtschaftlichen Sanierbarkeit des ursprünglichen Gebäudes ergeben sich aus den Beschwerdeschriftsatz und den Angaben der bP im Zuge der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zum Zustand des ursprünglichen Gebäudes zum Zeitpunkt des Abbruchs ergeben sich aus der Aussage von Zeugen ***ZYX*** und den Angaben der bP im Zuge der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zur Fremdüblichkeit der Vereinbarung ergeben sich aus der unklaren Formulierung der Vereinbarung, dem unter Fremden unüblichen Inhalt und der vom Inhalt der Vereinbarung abweichenden Umsetzung:

Laut ständiger Judikatur des VwGH sind Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH aufgrund des bestehenden Naheverhältnisses an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (zB VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315).

Die genannten Anforderungen müssen dabei kumulativ (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208) sowie im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149) vorliegen.

In der Vereinbarung vom 2.5.2015 wurde ua festgehalten: *„Diese Vereinbarung gilt nur, wenn der Neubau bis spätestens 31.12.2016 fertiggestellt wird und der Mietgegenstand dann wieder vollumfänglich vom Mieter genutzt werden kann.“*

Weder wurde dieser Punkt der Vereinbarung umgesetzt (die tatsächliche Baufertigstellung fand Mitte 2017 statt), noch konnte die bP als Verfasserin der Vereinbarung darlegen, wie

dieser Punkt der Vereinbarung umgesetzt werden hätte sollen. Damit hat die Vereinbarung keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Diese Vereinbarung wäre zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Ein fremder Mieter hätte nicht jahrelang „Miete“ bezahlt, ohne die Liegenschaft nutzen zu können. Darüber hinaus hätte ein fremder Mieter auf eine Konkretisierung des zukünftigen Mietobjektes bestanden und klare vertragliche Folgen dafür vereinbart, falls das zugesagte Mietobjekt nicht vertragskonform fertiggestellt worden wäre. Ein fremder Vermieter hätte wiederum nicht zum gleichen Mietzins freiwillig bedeutend mehr und höherwertige Nutzfläche zur Verfügung gestellt.

Die Vereinbarung vom 2.5.2015 hält einem Fremdvergleich nicht stand. Aufgrund der eingebrachten Schriftsätze, insbesondere des Beschwerdeschriftsatzes, sowie der Angaben der bP im Zuge der mündlichen Verhandlung steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass diese Vereinbarung den Zweck verfolgt hat, einen Veranlassungszusammenhang zwischen dem Restbuchwert des ursprünglichen Gebäudes und Einkünften aus der Vermietung des neuen Gebäudes herzustellen, ohne dass ein solcher Zusammenhang bestanden hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig sind die steuerrechtliche Würdigung des Verkaufs des ursprünglichen Gebäudes samt Abbruch und Abtransport, die steuerliche Berücksichtigung des Restbuchwertes des ursprünglichen Gebäudes und der Zahlungen auf Grundlage der Vereinbarung vom 2.5.2015.

Verkauf des ursprünglichen Gebäudes 2015:

Gem § 2 Abs 3 Z 7 iVm § 29 Z 2 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen der Einkommensteuer.

Gem § 30 Abs 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Gem § 30 Abs 3 EStG 1988 ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Gem § 30 Abs 5 EStG 1988 können auf Antrag die Einkünfte statt nach Abs 4 auch nach Abs 3 ermittelt werden.

Ob es sich beim gegenständlichen Griffner-Blockhaus um ein „Gebäude“ im Sinne der og Bestimmungen handelt, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Als Gebäude ist jedes Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Einfriedung Menschen und Sachen einen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0307).

Da das gegenständliche Griffner-Blockhaus noch zwei Wochen vor der Veräußerung als Schlafstelle für Mitarbeiter der eingemieteten Gesellschaften genutzt worden ist, steht zweifelsfrei fest, dass es sich um ein Gebäude im Sinne der og Bestimmungen handelt.

Aufgrund des Antrages der bP vom 12.2.2025 sind die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung gem § 30 Abs 3 EStG 1988 zu ermitteln. Demzufolge ist zwar der Tatbestand des § 29 Z 2 EStG 1988 erfüllt, die Bemessungsgrundlage ist aber mit 0,00 festzusetzen, weil die Anschaffungskosten den Verkaufserlös übersteigen.

Restbuchwert des ursprünglichen Gebäudes

Die bP beantragt für 2016 die Berücksichtigung des Restbuchwertes des ursprünglichen Gebäudes als Werbungskosten, weil sich aufgrund der außerordentlichen technischen und wirtschaftlichen Abnutzung die Nutzungsdauer des Gebäudes von 30 auf 20 Jahre verringert habe und eine Sanierung wirtschaftlich nicht vertretbar gewesen sei.

Gem § 8 Abs 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzungen (AfaA) zulässig. Die AfaA ist in dem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, in dem die außerordentliche Abnutzung eingetreten ist, das heißt in dem die Gründe eingetreten sind oder hätten auffallen müssen (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0150). Laut festgestelltem Sachverhalt war dies jedenfalls vor 2015 der Fall. Die geltend gemachte AfaA war daher schon allein aus diesem Grund weder 2015 noch 2016 zu berücksichtigen.

Darüber hinaus ist für die Geltendmachung von Werbungskosten ein Veranlassungszusammenhang mit erzielten Einkünften erforderlich. Einerseits wurde dieser Veranlassungszusammenhang aufgrund der Veräußerung des Gebäudes am 29.5.2015 unterbrochen. Andererseits wurden auf Grundlage der Vereinbarung vom 2.5.2015 - entgegen der Ansicht der bP und des FA - keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (dazu siehe unten).

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (Liegenschaft *XY***)**

Die bP hat auf Grundlage der Vereinbarung vom 2.5.2015 auch nach dem Verkauf und Abriss des ursprünglichen Gebäudes Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft ***XY*** an die V-GmbH und die A-GmbH erklärt. Die bP war und ist wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin der genannten Gesellschaften.

Das Gericht kommt in seiner Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die Vereinbarung vom 2.5.2015 einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Vereinbarung sollte vielmehr einen Veranlassungszusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bewirken.

Unter § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Der Begriff der Vermietung und Verpachtung hat aufgrund der geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise zwar einen umfassenden Inhalt. Erfasst werden die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch bzw zur Nutzung und alle wirtschaftlich einer Vermietung und Verpachtung gleichzuhaltenden Vorgänge. Da aber seit Veräußerung und Abriss des ursprünglichen Gebäudes gerade kein Wirtschaftsgut zum Gebrauch bzw zur Nutzung überlassen worden ist, sind die Voraussetzungen des § 28 EStG 1988 nicht erfüllt.

Demzufolge sind im Streitzeitraum alle Einnahmen und Werbungskosten, welche im Zusammenhang mit der Liegenschaft ***XY*** für Zeiträume nach dem 29.5.2015 erklärt worden sind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zu berücksichtigen (siehe dazu Beilage A), weil die Einkunftsquelle Vermietung ***XY*** mit dem Verkauf und Abriss des ursprünglichen Gebäudes beendet worden ist.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Liegenschaft ***XY***) ergeben sich aus den von der bP am 26.2.2025 übermittelten Daten. Darüber hinaus wurden 2015 die Halbjahres-AfA für das ursprüngliche Gebäude (samt Einrichtung) und die geltend gemachten Zinsen und Spesen zu 5/12 (Jänner bis Mai) berücksichtigt.

Abschließend war noch zu prüfen, ob die geleisteten Zahlungen verdeckte Ausschüttungen der V-GmbH und der A-GmbH an die bP darstellen.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (vgl zB VwGH 19.12.2002, 99/15/0110; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005).

Eine verdeckte Ausschüttung setzt voraus, dass

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft vorliegt,
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers zu Lasten der Körperschaft und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung verwirklicht ist.

Die bP ist wesentlich beteiligter Gesellschafter und Geschäftsführer der V-GmbH und der A-GmbH. Damit besteht eine Eigentums- und Nahebeziehung der bP zur V- und zur A-GmbH.

Das objektive Tatbild der Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers ergibt sich aus den geleisteten Zahlungen der V-GmbH und der A-GmbH an die bP.

Da die Vereinbarung vom 2.5.2015 samt Umsetzung nicht deshalb gewählt worden ist, um die bP zu bereichern, sondern um einen Veranlassungszusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung herzustellen, ist das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung nicht verwirklicht.

Die von der V-GmbH und der A-GmbH an die bP im Zusammenhang mit der Vereinbarung vom 2.5.2015 geleisteten Zahlungen stellen daher keine verdeckten Ausschüttungen dar und unterliegen daher nicht der Kapitalertragsteuer. Diese Zahlungen erfolgten jedoch rechtsgrundlos und stellen Verbindlichkeiten der bP an die V-GmbH und die A-GmbH dar. Für den Fall, dass die bP diese Verbindlichkeiten nicht begleicht (zB weil die V-GmbH und die A-GmbH auf ihre Forderungen verzichten) wird erneut zu prüfen sein, ob und zu welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung erfüllt sind (vgl VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Konkret handelt es sich 2015 um € 28.350,00, 2016 um € 28.000,00 und 2017 um € 7.095,50; insgesamt somit € 63.445,50.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis wird von der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Salzburg, am 6. Juni 2025