



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RV gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn vom 5. August 2002 betreffend Einkommensteuer für 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	ATS 3,210.418,00 = € 233.310,17	Einkommensteuer	ATS 1,491.700,00 = € 108.406,07
Abgabennachforderung gegenüber dem Erstbescheid vom 5.8.2002				€ 26.253,06

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der vom Finanzamt übermittelten Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

(1) Streitpunkt des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens zwischen dem Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) und der Amtspartei (Finanzamt Braunau Ried Schärding als Nachfolgebehörde des bescheiderlassenden Finanzamtes Braunau am Inn) ist die Frage, ob ein durch einen Abriss mehrerer vom Bw. vermieteter Gebäude durch die Mieterin verursachter Buchwertabgang einen sofort abzugsfähigen Aufwand darstellt oder zu aktivieren ist.

Zum bisherigen Verfahrensgang und dem diesem zu Grunde liegenden Sachverhalt wird zunächst auf die in dieser Rechtssache bereits ergangenen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12.5.2005, RV/2051-L/02, sowie auf das diese Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhebende Erkenntnis des VwGH vom 18.11.2008, 2008/15/0089, vormals 2005/14/0069, verwiesen.

Aus diesen Entscheidungen ergibt sich in Verbindung mit den in den Akten der Amtspartei und des Unabhängigen Finanzsenats befindlichen Unterlagen, wie zB. Verträge und Vorhaltsbeantwortungen, etc. zusammengefasst folgender Sachverhalt:

(2) Der Bw erklärte im Jahr 2001 neben Einkünften aus Gewerbebetrieb aus Beteiligungen und aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer auch negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. ca. ATS 3,2 Mio. Die letztangeführten Einkünfte betreffen ua. auch die Vermietung einer Liegenschaft in U, G-Str 15, an die Fa. V-GmbH (nunmehr: VG-GmbH; im Folgenden Mieterin), hinsichtlich derer der Bw. die erwähnte Geschäftsführerfunktion ausübt und lt. Firmenbuchauszug im berufsgegenständlichen Jahr wie auch aktuell der einzige Gesellschafter war bzw. ist. Weitere Geschäftsführerin ist die Ehegattin des Bw.

Der Bw. hatte diese 3.277 m² große Liegenschaft laut Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 20. Mai 1999 in einem Zwangsversteigerungsverfahren mittels Meistbotes über ATS 5,17 Mio durch Zuschlag erworben. Die Finanzierung des Erwerbes erfolgte zunächst über das Verrechnungskonto des Bw. bei der Mieterin, wobei eine –gleichfalls mittels Verbuchung auf dem Verrechnungskonto vorgenommene - Verzinsung im Ausmaß von 5,25% erfolgte, die gleichfalls mittels Buchung auf dem Verrechnungskonto berücksichtigt wurde. Laut Kreditusage der kreditgewährenden Bank vom 5. September 2000 wurde sodann die Finanzierung dahingehend umgestellt, dass bei einem bereits bestehenden Bankkredit des Bw. eine Erhöhung um einen Betrag von CHF 581.260,17 zwecks Abdeckung der der Mieterin derzeit eingeräumten CHF-Vorlage iHv. CHF 581.260,17 per 23. Oktober 2000 erfolgte.

Laut einem Schätzungsgutachten betrug der Wert des darauf befindlichen Wohn- und Bürogebäudes ATS 6,108.680, der Produktionshalle ATS 2,175.630, der Lagerhalle

ATS 480.360, des Magazins ATS 524.510 sowie des Grundstücks ATS 1,033.600, der Gesamtschätzwert der Liegenschaft sohin ATS 10.322.780.

(3) Der diesbezüglich zwischen dem Bw. und der Mieterin am 10. Jänner 2000 abgeschlossene Mietvertrag enthält folgende für das gegenständliche Verfahren relevante Bestimmungen:

Der „*Mietgegenstand*“ wird im Pkt. I. mit dem flächenmäßig und mit Einlagezahlen näher bezeichneten Grundstück mit darauf errichteten bzw. zugehörigen Gebäuden bezeichnet. Der Bw. vermiete bzw. die Mieterin miete die so beschriebene Liegenschaft samt allem Zubehör sowie allen Einrichtungen.

Gemäß Punkt II., „*Mietzeit*“ habe das Mietverhältnis „*rückwirkend*“ mit Zuschlagserteilung „*am 25.2.1999 begonnen*“ und werde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es könne nur unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonates nach den einschlägigen Bestimmungen des MRG aufgekündigt werden.

Gemäß der Punkte III. und IV. beträgt der Mietzins ATS 30.000 und ist wertgesichert. Die monatlichen Zahlungen seien im Verrechnungsweg oder durch Überweisung auf ein Konto zur Einzahlung zu bringen. Über die Fälligkeit und Verrechnung der seit Zuschlagserteilung rückständigen Beträge bestünden zwischen dem Bw. und der Mieterin Einvernehmen. Der Mietzins sei so fristgerecht an den Bw. zur Überweisung zu bringen, dass die monatlichen Mietzinszahlungen bis spätestens 15. eines jeden Monats am Konto des Bw. gutgebucht würden. Bei Zahlungsverzug habe die Mieterin den aushaftenden Mietzins zu verzinsen.

Laut Punkt V., „*Rechte und Pflichten des Vermieters*“ nehme der Bw. als Vermieter ausdrücklich zur Kenntnis, dass die Anmietung des Mietgegenstandes durch die Mieterin zum Zwecke der Betriebserweiterung ihres Speditions- und Transportbetriebes diene, insbesondere zur Errichtung eines Logistikzentrums. Zur Umsetzung dieses Zieles verpflichte sich der Bw. in Abstimmung mit der Mieterin, dieser die weitgehende Um- und Neugestaltung des Betriebsgeländes zu ermöglichen. Der Bw. habe insbesondere der Mieterin den Abbruch und die Abtragung der Produktionshalle, der Lagerhalle sowie des Magazins ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung dieser Gebäude und Gebäudeteile zu ermöglichen. Zur Erreichung der betrieblichen Zwecke habe der Bw. die Mieterin gegenüber allen Behörden zu unterstützen, alle Abriss- und Bauansuchen und Ansuchen um gewerbliche Betriebsanlagengenehmigungen mitzufertigen.

Nach Punkt VI. „*Rechte und Pflichten der Mieterin*“ habe die Mieterin den Mietgegenstand und alles mitgemietete Zubehör auf eigene Kosten instand zu halten und Fehlendes zu ersetzen. Ihr stehe das Recht zu, den Mietgegenstand unter Einhaltung aller öffentlich- und rechtlichen Vorschriften ihren betrieblichen Zwecken gemäß zu nutzen, abzuändern und baulich umzugestalten. Soweit die Mieterin am Mietgegenstand fest verbundene Gebäude errichte,

gebe sie bereits jetzt die Erklärung ab, diese nicht auf Dauer am Grund und Boden belassen zu wollen und nehme zur Kenntnis, dass der Bw. als Vermieter ungeachtet des Umstandes, dass für eine Aufkündigung die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sein müssten, keinesfalls länger als auf die Dauer von 10 Jahren auf Aufkündigung des Mietvertrages verzichte.

Im Punkt VII. „*Beendigung des Mietvertrages*“ vereinbarten die Vertragsparteien, dass bei Beendigung des Mietverhältnisses die Mieterin den Mietgegenstand vollständig von ihren Fahrnissen geräumt dem Vermieter zu übergeben habe. Über Verlangen des Bw. habe die Mieterin sämtliche von ihr vorgenommenen baulichen Veränderungen rückgängig zu machen und alle von ihr errichteten Gebäude abzutragen und den Vorschriften gemäß das Abbruchmaterial vom Mietgegenstand zu verbringen. Ausgenommen davon sei der Rückbau der Gebäude gemäß Punkt V. des Vertrages. Soweit der Vermieter kein diesbezügliches Verlangen, welches fristgerecht vor Ablauf des aufgekündigten Mietverhältnisses zu stellen sei, an die Mieterin richte, gingen sämtliche Investitionen der Mieterin entschädigungslos ins Eigentum des Bw. über.

(4) Der Bw. machte hinsichtlich dieses Objektes in den Jahren 1999 und 2001 Buchwertabgänge iHv. ATS 224.058 (1999) bzw. ATS 4,454.455 (2001) als Werbungskosten geltend, der sich daraus ergibt, dass sämtliche auf dem Grundstück befindlichen Gebäude von der Mieterin abgerissen wurden. Von den Abbruchkosten wurde ein Betrag iHv. EUR 2.790 (brutto) dem Bw. in Rechnung gestellt und der Rest von der Mieterin getragen.

Das Finanzamt führte für das Jahr 1999 eine antragsgemäße Veranlagung durch, aktivierte für das Jahr 2001 nach einem Vorhalteverfahren jedoch den durch den Buchwertabgang entstandenen Aufwand und verteilte ihn im strittigen Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 5. August 2002 auf die Restnutzungsdauer der von der Mieterin neu errichteten Gebäude. Begründend führte es aus, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH in Umsetzung der sogenannten „*Opfertheorie*“ Abbruchkosten gemeinsam mit dem Restbuchwert des Gebäudes zu aktivieren seien und zwar je nach Lage des Falles auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

(5) Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung, in welcher erneut die sofortige Abzugsfähigkeit des Restbuchwertes beantragt wurde, wurde vom Unabhängigen Finanzsenat mit Entscheidung vom 12.5.2005, RV/0251-L/02, gleichfalls unter Hinweis auf die Konsequenzen der „*Opfertheorie*“ abgewiesen. Der einleitende Absatz der rechtlichen Erwägungen enthält den Hinweis, dass „*der Bw. nicht nur Vermieter, sondern gleichzeitig auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin ist.*“

(6) In der gegen diese Entscheidung an den VwGH gerichteten Beschwerde vom 14. Juni 2005 führte der Bw. ua. aus:

Der Bw. habe der Mieterin aus folgenden Gründen das Recht eingeräumt, die diesem gehörenden Gebäude umzubauen oder abzureißen:

- Der Mieter habe zu entscheiden, ob Gebäude umzubauen oder abzureißen und an deren Stelle neue Gebäude zu errichten seien.
- Der Vermieter habe wirtschaftliches Interesse daran, dass der Mieter den Mietgegenstand zu einem möglichst hohen Mietzins möglichst langfristig miete.
- Bei hohen Investitionen des Mieters sei davon auszugehen, dass er das Mietverhältnis langfristig aufrechterhalte; daher nehme der Vermieter den Abriss unter der Voraussetzung, dass keine Schmälerung des Mietzinses eintrete, in Kauf.

Der Bw. habe einen Teil der Abbruchkosten iHv. EUR 2.790 getragen.

Der Bw. habe die gegenständliche Liegenschaft nicht „*versehentlich*“, sondern mit der Absicht erworben, auch im Falle der Veräußerung seiner Beteiligung an der Mieterin fortlaufend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen.

(7) Der VwGH hob die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12.5.2005, RV/0251-L/02, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Er verwies ua. darauf, dass die Begründung eines Bescheides erkennen lassen müsse, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt werde. Zentrales Begründungselement sei eine zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, womit die Ausführung jenes Sachverhaltes gemeint sei, den die Behörde als Ergebnis ihrer Beweiswürdigung als erwiesen annehme. Diesen Anforderungen genüge der angefochtene Bescheid nicht:

Die belangte Behörde weise zwar zunächst sachverhaltsbezogen daraufhin, dass der Bw. die in Rede stehende Liegenschaft vermietet habe, wobei er nicht nur Vermieter, sondern gleichzeitig auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin sei. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob es dem Fremdvergleich entspreche, dass bei der gegebenen Mietzinshöhe dem Mieter freigestellt werde, Gebäude im Wert von ca. ATS 5 Mio entschädigungslos abzutragen, sei dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Ohne diese Feststellungen könne nicht abschließend beurteilt werden, ob vor dem Hintergrund jenes Erkenntnisses, mit dem sich der VwGH sich von der Opfertheorie abgewandt habe, deren Grundsätze noch Anerkennung finden könnten.

Im angefochtenen Bescheid sei weiters festgestellt worden, dass es – laut Darstellung der Ehegattin des Bw. - von Beginn weg geplant gewesen sei, die Altgebäude abzureißen. Insofern sei jedoch eine Verletzung des Parteiengenhörs erfolgt, weil dem Bw. keine Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden sei.

(8) Während der Bw. in den Jahren 1999 bis 2004 Einnahmen aus der Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft erklärte hatte, setzte er in der Beilage zur am 25. September 2006 bei der Amtspartei eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2005 die Einnahmen mit

EUR 0 an und machte an Ausgaben neben Bankzinsen und –spesen einen „*Forderungsverzicht (Mieten) gegenüber GmbH*“ iHv. EUR 108.559,11 geltend, woraus sich ein Ausgabenüberschuss iHv. EUR 113.820,59 ergab. Es erfolgte zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung.

Über telefonische Anfrage eines Bediensteten der Amtspartei führte der Bw. mit Eingabe vom 6. Oktober 2006 aus, er habe der Mieterin jährlich EUR 33.352,59 (inkl. USt) für die gegenständliche Liegenschaft „*in Rechnung gestellt und auch versteuert*“. Seitens der Mieterin sei diese Miete jährlich auf das Verrechnungskonto des Bw. gebucht worden. Aufgrund der Zuflussfiktion des § 19 EStG 1988 gelte die Miete mit Gutschrift auf dem Verrechnungskonto als zugeflossen. Gemäß § 19 EStG 1988 liege ein Abfluss nur dann vor, wenn der entsprechende Betrag aus der Verfügungsmacht des Abgabepflichtigen ausgeschieden sei. Da der Betrag von EUR 108.559,11 per 31. Dezember 2005 durch Ausbuchen aus dem Verrechnungskonto berücksichtigt worden sei, sei er in der Überschussrechnung für 2005 erfasst worden.

Der Eingabe waren ua. beigelegt:

a) Umlaufbeschluss vom 31. Dezember 2005 folgenden Inhalts:

„Der geschäftsführende Gesellschafter erklärt sich einverstanden zum Wohle des Unternehmens auf den ihm bis 31.12.2005 zustehenden Anspruch aus der Verrechnung der offenen Mieten G-Str 13 / Gutschriften aus der Abrechnung des neuen Logistikzentrums im Gesamtwert von EUR 141.912,10 zu verzichten, wobei klargestellt wird, dass es sich um eine einmalige Maßnahme handelt.“

<i>SK 2300 per 31.12.2005: Saldo zu Gunsten der Firma:</i>	<i>EUR 100.614,16</i>
<i>SK 2301 per 31.12.2005: Guthaben Bw.</i>	<i>EUR 342.526,26</i>
	<i>EUR 141.912,10</i>

b) Ermittlung der Summe des Forderungsverzichts:

<i>Forderung gegenüber der Mieterin</i>	<i>242.526,26</i>
<i>Verbindlichkeit gegenüber der Mieterin</i>	<i>- 100.614,16</i>
<i>Mietenrechnung G-Str für 2005</i>	<i>141.912,10</i>
	<i>- 33.352,99</i>
	<i>108.559,11</i>

Die Amtspartei hob am 16. Oktober 2006 den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für 2005 gemäß § 299 BAO auf, anerkannte den „*Forderungsverzicht (Mieten) gegenüber GmbH*“ – soweit er Zeiträume vor 2005 betraf – iHv. EUR 108.559,11 nicht mehr als Ausgabe bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und führte zur Begründung ua. aus, dass die auf dem Verrechnungskonto gebuchte Miete als zugeflossen gelte. Die zugeflossenen Mieten der Vorjahre seien aufgrund der Zuflussfiktion keine Forderungen mehr, sondern befänden sich bereits in der Verfügungsmacht des Bw. Dieser „*Forderungsverzicht*“ sei als Mittelverwendung und richtigerweise als Rückzahlung zu bezeichnen. Änderungen für die Vorjahre, im gegenständlichen Fall laut Umlaufbeschluss vom 31. Dezember 2005, könnten nicht dazu

führen, dass der Zufluss der Mieten rückgängig gemacht werde. Der Verzicht der Miete für 2005 werde hingegen anerkannt.

(9) Im nach Aufhebung der Erstentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates fortgesetzten Berufungsverfahren richtete die damalige Referentin am 17. April 2009 folgenden Vorhalt an den Bw. (Anmerkung des Referenten: Nummerierung aus Übersichtlichkeitsgründen eingefügt):

1. Der Bw. sei im Berufungsjahr 2001 zu 100% Gesellschafter der Mieterin gewesen und habe einen beherrschenden Einfluss auf diese ausgeübt. Seine Ehegattin, die ebenfalls wie der Bw. allein vertretungsbefugt gewesen sei, habe den Mietvertrag für die Mieterin unterzeichnet. Es liege daher ein Vertrag vor, der gleichermaßen wie unter nahen Angehörigen zu beurteilen sei.

Um Stellungnahme werde ersucht.

2. Der Bw. hat im Berufungsjahr 2001 beim strittigen Objekt einen Buchwertabgang von ATS 4,454.455 geltend gemacht und damit den Buchwert diesbezüglich auf 0 gestellt. Dem zu Folge seine offenbar sämtliche Gebäude auf diesem Grundstück abgerissen worden. Diese Schlussfolgerung werde gestützt durch die in der Beschwerde getätigten Ausführungen, dass bei Kündigung des Mietvertrages durch die Mieterin der Bw. künftig nur mehr den Grund und Boden mit einem Schätzwert von ATS 1,033.000 vermieten könne.

Um Stellungnahme werde ersucht.

3. Habe der Bw. von der Mieterin irgendeine zeitnahe Entschädigung für den Abriss der Gebäude erhalten? Bis jetzt sei diesbezüglich nichts bekanntgegeben worden.

4. Der Aktenlage nach existiere lediglich der Mietvertrag vom 10. Jänner 2000. Gebe es weitere schriftliche vertragliche Gestaltungen zwischen den Parteien?

Wenn ja, mögen diese vorgelegt werden.

5. Nach dem Mietvertrag habe die Mieterin das Wahlrecht die bestehenden Gebäude umzubauen oder diese abzureißen und an deren Stelle neue zu errichten. Der Bw. als Vermieter nehme in Kauf, dass die Wirtschaftsgüter verlustig gingen, insbesondere erlaube Punkt V des Mietvertrages ausdrücklich, Produktionshalle, Lagerhalle und Magazin abzureißen ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung der Gebäude. Nach Punkt VI des Mietvertrages gelangten neu errichtete Gebäude als Superädifikate ins Eigentum der Mieterin.

6. Der Bw. als Vermieter habe daher das Risiko, dass die Mieterin den Mietvertrag jeder Zeit aufkündige und die von ihr errichteten Superädifikate (wie zB. Stahlhallen, etc.) abbaue. Der Bw. könne bei Abtragung der Gebäude dann nur mehr den Grund und Boden iHv. ca. ATS 1,033 Mio vermieten.

7. Die Mieterin habe das Grundstück G-Str 15 zur Betriebserweiterung gemietet, es bestehe aber trotzdem für einen (fremden) Vermieter jederzeit das Risiko der Aufkündigung des

Mietvertrages, etwa wegen schlechter Auftragslage. Auch wenn der Vermieter ein wirtschaftliches Interesse daran habe, dass die Mieterin den Mietgegenstand zum vereinbarten Mietzins langfristig miete, müsse betont werden, dass bei Gestaltung unter Fremden die Dauer des Mietverhältnisses nicht in der Einflussosphäre des Vermieters liege. Der Mietvertrag sei fremdunüblich gestaltet, da er gestatte, dass bei gegebener Miethöhe und jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit durch die Mieterin diese die auf einer ihr vermieteten Fläche befindlichen Gebäude von ca. ATS 5 Mio entschädigungslos abtragen dürfe.

8. Die Mieterin habe den Abbruch der Gebäude veranlasst. In der VwGH-Beschwerde werde dargelegt, dass der Bw. im Jahr 2001 Abbruchkosten iHv. EUR 2.790 getragen habe.

Um den Abriss welcher Gebäude habe es sich gehandelt? Aus dem Mietvertrag ergebe sich keine Verpflichtung des Vermieters einen Teil der Abbruchkosten zu tragen.

9. Die Bezahlung eines Teiles der Abbruchkosten durch den Bw. als Vermieter unterstreiche zudem die fremdunübliche Vorgangsweise bei der Abwicklung des Mietvertrages, ein fremder Vermieter würde nicht zustimmen, Gebäude im Wert von ca. ATS 5 Mio abreißen zu lassen und zudem noch einen Teil der Abbruchkosten zu bezahlen.

Um Stellungnahme werde ersucht.

10. Der Bw. habe ein Darlehen bei der Mieterin genommen und es sei die Finanzierung der gegenständlichen Liegenschaft in voller Höhe über ein Verrechnungskonto bei der Mieterin erfolgt. Mit gewährter Krediterhöhung vom 5. September 2000 sei die Darlehensschuld bei der Mieterin per 23. Oktober 2000 abgedeckt worden.

Die Ausbuchung der Anschaffungskosten bei der Mieterin und die diesbezügliche Darlehensaufnahme seien somit jedenfalls nach Abschluss des Mietvertrages am 10. Jänner 2000 erfolgt.

11. Dass die Mieterin die von ihr angemietete Liegenschaft für den Vermieter ohne Sicherheiten vorfinanziere, sei ebenfalls eine fremdunübliche Gestaltung.

Um Stellungnahme werde ersucht.

12. Zur Wahrung des Parteiengehörs werde dem Bw. nun die Aussage der Ehegattin vom 1. April 2005 vorgehalten:

„Die Liegenschaft G-Str 15, wurde im Jahr 1999 gekauft. Noch im Jahr 1999 sind kleinere Bauten abgetragen worden. Im November 2001 sind die restlichen Gebäude abgetragen worden. Die Gebäude sind wegen ihres Umrisses nicht zu verwenden gewesen. Die freigewordene Fläche hat dann als Parkplatz für den Fuhrpark gedient. Derzeit wird statt der abgerissenen Gebäude im Zuge der Modernisierung ein neues Lager mit Büroräumlichkeiten errichtet. Die Halle soll 5.500 m² betragen und 6 Entlade- und Beladerampen besitzen. Neben der Fuhrtätigkeit soll die Lagertätigkeit mehr in den Vordergrund rücken. Der Erwerb der Liegenschaft in U ist wichtig gewesen aufgrund der Lage gegenüber dem Betrieb. Ursprünglich sollte die Liegenschaft ... der Bw. in seiner Funktion als Geschäftsführer der Mieterin ersteigern. Durch einen Irrtum bei der Ersteigerung hat er die Liegenschaft als Privatperson erstanden.“

Um Stellungnahme werde ersucht.

Gemäß den Ausführungen in der VwGH-Beschwerde sei es nicht von Beginn an, also mit dem Kauf der Liegenschaft, geplant gewesen, die sich darauf befindlichen Gebäude abzureißen. Es hätten sich die betrieblichen Erfordernisse des Transport- und Speditionsbetriebes geändert und sei damit eine durch geänderte Verhältnisse eingetretene wirtschaftliche Abnutzung der ursprünglich für Speditionszwecke durchaus geeigneten Gebäude eingetreten. Die Mieterin habe das Wahlrecht, ob sie die Gebäude umbauere oder diese abreiße und ein neues errichte. Der Entschluss der Mieterin die Gebäude aus Zweckmäßigkeitsgründen abzureißen, sei erst später gefasst worden.

13. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass sich die betrieblichen Erfordernisse des Transport- und Speditionsbetriebes zwischen Anschaffungszeitpunkt der Liegenschaft und Beginn der Vermietung der Liegenschaft derart geändert hätten, dass eine außergewöhnliche Abnutzung von ursprünglich für Speditionszwecke durchaus geeigneten Gebäuden eingetreten sei.

14. Weiters sei der VwGH-Beschwerde zu entnehmen, dass es falsch sei, dass der Bw. die Liegenschaft G-Str 15 aufgrund eines Irrtums als Privatperson erworben habe, sowie dass die Gebäude wegen ihres Umrisses (zum im Mietvertrag vereinbarten Zweck) nicht zu verwenden gewesen wären.

Um Stellungnahme werde ersucht.

15. Der Bw. stütze sich in der Beschwerdeschrift darauf, dass durch den tatsächlichen Abriss der Gebäude durch die Mieterin diese für ihn wertlos geworden und einer außergewöhnlichen Abnutzung unterlegen seien. Im Vorfeld sei jedoch die Frage, ob das gegenständliche Mietverhältnis überhaupt fremdüblich gestaltet worden und steuerrechtlich zu berücksichtigen sei, bereits zu verneinen. Der Mietvertrag sei zwar zivilrechtlich gültig, aber unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

16. Die Vermietungen G-Str 13 und 15 mögen getrennt dargestellt werden.

(10) Dieser Vorhalt wurde am 19. Mai 2009 folgendermaßen beantwortet (Anmerkung des Referenten: Nummerierung dem Vorhalt zugeordnet; die Vorhaltsbeantwortung selbst wurde mit – den jeweiligen Ausführungen im Vorhalt zugeordneten - „Randziffern“ versehen):

1. Es sei zutreffend, dass der Bw im Jahr 2001 zu 100 % Gesellschafter der Mieterin gewesen sei. In Bezug auf den gegenständlichen Mietvertrag hätte die Möglichkeit bestanden, dass er beherrschenden Einfluss ausübe. Es habe jedoch an seine Gattin als Geschäftsführerin keine Gesellschafterweisung erteilt.

Für die steuerliche Anerkennung des Mietvertrages sei zu prüfen:

- Kämen die Vertragsbeziehungen nach außen ausreichend zum Ausdruck?
- Hätten sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt?
- Wären sie auch zwischen familienfremden bzw. zwischen der Gesellschaft und einem

Gesellschaftsfremden so abgeschlossen worden?

Diese Voraussetzungen lägen wie später ausgeführt vor.

2. Im Jahre 1999 sei das Magazinegebäude abgebrochen worden. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 seien als Buchwertabgang die auf dieses Gebäude anfallenden Anschaffungskosten iHv. ATS 224.058 angesetzt und anlässlich der Veranlagung nicht beanstandet worden. Im Jahre 2001 habe sich die Mieterin entschlossen die übrigen Bauten abzureißen, um geänderten und neuen sich abzeichnenden Geschäftsmöglichkeiten entsprechen zu können.

3. Der Bw. habe weder zeitnah noch zeitfern Entschädigungen für den Abriss der Gebäude erhalten.

4. Neben den durch den Mietvertrag dokumentierten Vereinbarungen gebe es in Bezug auf die Miete der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften keine weitere schriftliche vertragliche Gestaltung zwischen den Parteien.

5. Das diesbezüglich im Vorhalt wiedergegebene Zitat aus dem Mietvertrag und die Interpretation seien richtig. Es sei auch zutreffend, dass der Bw. das Risiko habe, dass die Mieterin den Mietvertrag aufkündige und die von ihr errichteten Superädifikate abbaue und dann der Vermieter nur mehr Grund und Boden vermieten könne. Dem sei aber bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise folgende Überlegung hinzuzufügen:

a) Der Vermieter habe – wenn ein „*guter Mietzins*“ bezahlt werde – Interesse, dass der Mieter durch lange Zeit hindurch Mieter bleibe.

b) Im Mietvertrag sei vereinbart, dass das Mietverhältnis nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes aufgekündigt werden könne.

c) Sowohl ex lege als auch kraft Vereinbarung bestehe sohin für den Mieter Kündigungsschutz nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes, der Mietvertrag sei also von Seiten des Vermieters „*praktisch unkündbar*“

d) Wenn ein Mieter eine Liegenschaft mit den darauf errichteten Gebäuden anmiete, im Laufe des Mietverhältnisses dann die gemieteten Gebäude „*abbricht*“ und eigene neue Gebäude aufstelle, werde ein vernünftig handelnder Mieter nicht „*sofort*“ ausziehen und nach wenigen Jahren die eigene getätigte Investition mutwillig vernichten, indem er die Gebäude abreiße oder abmontiere und anders wohin übersiedle. Kein vernünftiger Mieter werde diesen Wertverlust in Kauf nehmen.

e) Andererseits sei es durchaus fremdüblich, dass sich der Mieter verpflichte bei Beendigung des Mietverhältnisses, das in der Regel längere Zeit dauere, die von ihm errichteten Baulichkeiten zu beseitigen. Falls der UFS daran zweifeln sollte, dass derartige Vereinbarungen üblich seien, werde um Mitteilung ersucht. Der Bw. würde diesfalls ein Gutachten über die Üblichkeit solcher Vereinbarungen beibringen.

6. Das Risiko der Aufkündigung des Mietvertrages durch den Mieter bestehe für den Vermieter immer, auch dann, wenn der Mieter einen Kündigungsverzicht abgegeben habe, denn die im Vorhalt erwähnte *"schlechte Auftragslage"* könne unter Umständen zu einer Insolvenz des Mieters führen. In diesen Fällen sei der Mieter gemäß § 23 KO bzw. § 20c AO ohne Rücksicht auf den abgegebenen Kündigungsverzicht berechtigt, das Mietverhältnis sofort aufzulösen. In derartigen Fällen würde der Mieter danach trachten, das Unternehmen und die damit verbunden Mietrechte im Wege des gespaltenen Mietverhältnisses (vgl. § 29 und 30 MRG) zu übertragen, diesfalls könne er dann das von ihm errichtete Gebäude an einen Dritten veräußern.

Wenn ein Mieter in *"Insolvenz verfällt"*, werde das Unternehmen idR. vom Masseverwalter als Ganzes verwertet und werde der Erwerber des Unternehmens daran interessiert sein, das Unternehmen als Ganzes fortzuführen und danach trachten, die Superädifikate aus der Masse zu erwerben und sich die Nutzung der Grundstücke, sei es im Wege des gespaltenen Mietverhältnisses oder sonst wie (vgl. die neue Regelung des § 38 UGB) zu sichern.

7. Es liege keine *"Fremdunüblichkeit"* vor, wenn der Vermieter dem Mieter gestatte, den Mietgegenstand für sich selbst (also für den Mieter) bestmöglich zu gestalten, sodass der Mieter sogar berechtigt sei, bestehende Gebäude abzureißen und neue zu errichten. Der Vermieter räume dem Mieter das Recht einer umfassenden Nutzung ein, die so weit gehe, dass er dem Mieter auch den Totalabriss gestatte. Der Vermieter tue dies, damit er den vereinbarten hohen Mietzins erziele. Es sei zu bedenken: Unternehmen seien interessiert den Unternehmensstandort langfristig anzumieten, wenn der Unternehmensstandort eine gute und für den Mieter vorteilhafte Lage aufweise. Dies sei im gegenständlichen Fall vorgelegen.

Der Bw. habe eine mittelfristige Hereinnahme einer Beteiligung oder einen gänzlichen Verkauf des Unternehmens angedacht, zumindest aber die gesellschaftsrechtliche Verschränkung bzw. einen Austausch von Beteiligungen, dies vor folgendem Hintergrund:

Geschäftsführungsagenden habe seine Frau in zweiter Ehe wahrgenommen, der Sohn aus erster Ehe sei im Unternehmen tätig und solle Führungsposition übernehmen, eine Tochter aus zweiter Ehe sei mit dem designierten Nachfolger des Unternehmensinhabers einer Spedition in Frankreich verheiratet gewesen. In dieser Situation bevorstehender erheblicher Änderungen habe der Bw. die Vermietung der ihm gehörigen Liegenschaften in wirtschaftlich korrekter Weise und durch einen klaren Vertrag geregelt wissen gewollt, da ja zu erwarten gewesen sei, dass entweder ein eine Veräußerung aller Anteile oder eine Verschränkung mit anderen Unternehmen bevorstehe.

8. Die Abbruchkosten iHv. EUR 2.790 hätten das Wohngebäude betroffen.

9. Die Zahlung dieses Teiles der Abbruchkosten weise keinesfalls auf eine *"fremdunübliche"* Vorgangsweise hin; die Kosten für den Abbruch seien offenbar irrtümlich dem Bw. in

Rechnung gestellt und seien von der Mieterin refundiert worden.

10. Die Tatsache, dass der Bw. im Rahmen seines Verrechnungskontos bei der Mieterin vorübergehend einen Betrag *"entnommen"* und sogleich wieder abgedeckt habe, weise keinesfalls auf eine *"Fremdunüblichkeit"* des Mietvertrages hin. Es liege keine *"Fremdunüblichkeit"* vor, wenn der Gläubiger wegen der guten Bonität des Schuldners Sicherheiten nicht verlange.

11. Selbst wenn es fremdunüblich wäre, dass für einen Zeitraum von eineinhalb Jahren eine Zwischenfinanzierung ohne Sicherheit gewährt würde, hätte dies auf die Frage der steuerlichen Anerkennung des Inhaltes des Mietvertrages keinen Einfluss. Es werde um Mitteilung gebeten, welche Relevanz die *"Ausbuchung der Anschaffungskosten bei der Mieterin"* und die *"diesbezügliche Darlehensaufnahme"*, die angeblich nach Abschluss des Mietvertrages am 10. Jänner 2000 erfolgt sein solle, für das gegenständliche Verfahren haben sollten.

12. Es sei zutreffend, dass die Liegenschaft vom Bw. gemäß Beschluss des Bezirksgerichtes vom 20. Mai 1999 zugeschlagen, sohin von ihm im Jahre 1999 *"gekauft"* worden sei.

Im Jahre 1999 sei das Magazingebäude abgetragen. Wohn- und Bürogebäude, Produktionshalle und Lagerhalle seien im Jahre 2001 abgetragen worden.

Die Gebäude seien anfänglich von der Mieterin genutzt worden. Es habe sich abgezeichnet, dass sich die Mieterin mehr auf das Logistikgeschäft konzentrieren werde, für ein ausgedehntes Logistikgeschäft seien die bestehenden Gebäude nicht geeignet gewesen. Potentiellen Logistikkunden sollten die bestehenden Gebäude nicht demonstriert werden, deswegen habe man sich zu einem frühzeitigen Abriss entschlossen. Die durch Abriss frei gewordene Fläche sei als Parkplatz verwendet und potentiellen Kunden erklärt worden, dass auf diesem Gelände das Logistiklager entstehen werde.

Es sei zutreffend, dass im Jahre 2005 nach Abhaltung der Behördenverfahren, nach Finanzierungsverhandlungen die Mieterin ein neues Lager mit Büroräumlichkeiten errichten habe lassen und der Erwerb der Liegenschaft zweckmäßig für den Betrieb der Mieterin gewesen sei. Der Bw. sei davon ausgegangen, dass die Mieterin die Lagerhallen nutzen könne und im Wohngebäude *"Betriebswohnungen"* (Fahrer) untergebracht werden könnten.

Die sich ändernden wirtschaftlichen Umstände (Frachtgeschäft werde von Billiglohnländern bzw. Niederlassung inländischer Firmen im Ausland, die slowakische, ungarische, tschechische Staatsbürger beschäftigten, übernommen) erforderten geänderte Unternehmensstrategie mit zunehmender Ausrichtung auf Logistiktätigkeit.

Dass der Zuschlag dem Bw. erteilt worden sei, sei unstrittig und ergebe sich aus dem Exekutionsverfahren.

Es sei zutreffend, dass der Erwerb der Liegenschaft durch die Mieterin geplant gewesen sei.

Die Tatsache, dass der Bw. persönlich Grund und Boden und Gebäude erworben habe, habe für die Frage, ob der Wert der vom Bw. erworbenen und von der Mieterin beseitigten Gebäude als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, keine Auswirkung.

13. Der „*Unabhängige Verwaltungssenat*“ (Anmerkung: gemeint offenbar: Unabhängiger Finanzsenat) irre, wenn er meine, dass sich betriebliche Erfordernisse nicht innerhalb eines Zeitraums von mehr als zwei Jahren ändern könnten:

Die Liegenschaft sei im Mai 1999 erworben. Mit Mai 1999 hat das Mietverhältnis begonnen. Wie die Gattin des Bw. in ihrer Aussage dargelegt habe, habe sich die wirtschaftliche Situation bei der Mieterin so entwickelt, dass die Lagertätigkeit mehr in den Vordergrund rücken habe sollen. Es hätte sich ein größerer Flächenbedarf für ein modernes Lager mit der Möglichkeit Hochregale aufzustellen, ergeben. Die Geschäftsentwicklung im Fracht- und Speditionsgeschäft unterliege ständigen Änderungen. Dass die Logistikbranche und der Geschäftsbereich Logistik im „*Vormarsch*“ sei, ergebe sich allein aus der Tatsache, dass die Firma der Mieterin umgeändert worden sei in „VG-GmbH“, daher sei der Fuhrpark eingeschränkt und die Lagertätigkeit ausgeweitet worden, mit Zweckmäßigkeit anstelle der alten kleineren Lager(möglichkeiten) effiziente Lagerbaulichkeiten, sechs Entlade- und Beladerampen, (Hoch)Regallager mit kurzen internen Transportwegen und raschen Be- und Entlademöglichkeiten zu schaffen.

14. Die VwGH-Beschwerde habe sich dagegen verwehrt, dass der Bw. und die Mieterin von Beginn weg geplant hätten, die Altgebäude abzureißen und (in dieser Absicht) die Liegenschaft eigentlich vom Bw. in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer erstanden werden habe sollen.

Im ersten Rechtsgang habe der Unabhängige Finanzsenat seine Entscheidung auf die Rechtsmeinung gestützt, dass die „*Opfertheorie*“ im Gegenstandsfall anwendbar sei. In der Entscheidung vom 25.1.2006, Zl. 2003/14/0107 habe der VwGH sich mit der Frage beschäftigt, ob der Opfertheorie im Anwendungsbereich des EStG 1988 noch Bedeutung zukomme und dargelegt, dass er an daran nicht mehr festhalte.

15. Der Unabhängige Verwaltungssenat (gemeint offenbar: Unabhängiger Finanzsenat) beschäftige sich nunmehr offenbar mit der Frage, ob der verfahrensgegenständliche Mietvertrag, der am 10. Jänner 2000 ausgefertigt worden sei, ein steuerlich anzuerkennen sei. Dazu sei festzuhalten:

- a) Der Mietvertrag sei sogleich nach Erwerb abgeschlossen worden. (Zu bedenken seien Rechtskraft des Zuschlags, Erfüllung der Versteigerungsbedingungen, grundbücherliche Durchführung, Ausfertigung des Mietvertrages).
- b) Der Inhalt des Mietvertrages sei klar und schließe Zweifel aus.
- c) Auch zwischen Familienfremden wäre ein Mietvertrag gleichen Inhalts abgeschlossen

worden. Sollte der Unabhängige Verwaltungssenat (gemeint offenbar: Unabhängiger Finanzsenat) diesbezüglich Zweifel haben, werde gebeten mitzuteilen, welche Bestimmungen des Mietvertrages nach Ansicht des Unabhängigen Verwaltungssenaates (gemeint offenbar Unabhängiger Finanzsenates) *"nicht zwischen Fremden abgeschlossen worden wären"*, damit der Bw. dazu Stellung nehmen könne.

16. Entsprechend dem Wunsch des Unabhängigen Finanzsenates würden die Einkünfte aus Vermietung der Objekte G-Str 13 und 15 getrennt dargestellt (alle Beträge in ATS):

Einnahmen (Nettomethode) G-Str 13			
Miete (20 %),			2.233.460,28
Ausgaben (Nettomethode)			
Bankzinsen und –spesen Bank 123	400.802,72		
Bankzinsen und –spesen Bank 456	35.842,50	436.645,22	
Abschreibungen		437.835,00	
Einnahme 2001		1.358.980,06	
		2.233.460,28	2.233.460,28
Einnahmen (Nettomethode) G-Str 15			
Miete (20 %),			360.000,00
Ausgaben (Nettomethode)			
Bankzinsen und –spesen Bank 789	173.097,51		
Zinsen Kaufpreisfinanzierung	106.267,85	279.365,36	
Abschreibungen			
AfA	69.972,00		
Buchwertabgang	4.454.455,00	4.524.427,00	
Verlust 2001			4.443.792,36
		4.803.792,36	4.803.792,36

(11) Am 14. Oktober 2009 richtete die damalige Referentin folgenden Vorhalt an den Bw. (Anmerkung des Referenten: Nummerierung aus Übersichtlichkeitsgründen eingefügt):

1. Folgendes sei unstrittig:

Der Bw. sei im Berufungsjahr 2001 zu 100% Gesellschafter der gleichnamigen Mieterin gewesen. Die steuerrechtliche Anerkennung des Mietvertrages (wie zwischen nahen Angehörigen) sei nach den von der Rspr. entwickelten Grundsätzen zu prüfen, hier insbesondere die fremdübliche Gestaltung des Mietvertrages sowie die fremdübliche Abwicklung desselben.

2. Die Fremdüblichkeit sei aus der Sicht der beiden Vertragsteile zu beurteilen (zB. VwGH 10.7.1996, 94/15/0039).

3. Der Fremdvergleich sei nicht nur bei der Begründung, sondern auch bei der Abwicklung von Leistungsbeziehungen anzuwenden (zB. VwGH 29.4.1992; 90/13/0280).

4. Fremdunüblich sei folgende Bestimmung des Mietvertrages in Zusammenhang mit der tatsächlichen Abwicklung des Mietvertrages:

Pkt. V. des Mietvertrages räume der Mieterin das Recht zum Abbruch und zur Abtragung der Produktionshalle, der Lagerhalle sowie des Magazins ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung dieser Gebäude und Gebäudeteile ein. Der Mietvertrag ermögliche der Mieterin ausdrücklich den Abriss der Produktionshalle, der Lagerhalle und des Magazins im Gesamtwert von ca. ATS 3 Mio.

5. Da im Jahr 2001 auch noch das Büro- und Wohngebäude im Wert von ca. ATS 6 Mio von der Mieterin tatsächlich abgerissen worden, zusätzlich zu den anderen im Mietvertrag ausdrücklich angeführten Gebäuden (Mietvertrag Pkt. V.), habe der Bw. der Mieterin einen Abriss von Gebäuden im Wert von gesamt ca. ATS 9 Mio gestattet. Für den Bw. sei allein der Wert des Grundstückes in Höhe von ca. ATS 1 Mio verblieben.

6. Ein fremdüblich gestaltetes und durchgeführtes Mietverhältnis hätte der Mieterin nicht ein jederzeitiges Kündigungsrecht (unter Einhaltung der Kündigungsfrist von sechs Monaten) eingeräumt und es ihr gleichzeitig ermöglicht, Gebäude in Höhe von ca. ATS 9 Mio ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung dieser Gebäude abzureißen.

7. De facto hat der Bw. einen Kaufpreis für die Liegenschaft in Höhe von ATS 5,17 Mio bezahlt, wobei nach Abriss sämtlicher auf der Liegenschaft befindlichen Gebäuden durch die Mieterin nur mehr ein Wert von ca. ATS 1 Mio (Grund und Boden) verblieben sei.

8. Ein fremder an Gewinn orientierter Vermieter würde keinesfalls die gegenständliche Liegenschaft kaufen und über diese einen Mietvertrag abschließen, der den tatsächlichen Abriss von Gebäuden im Wert von ATS 9 Mio zulasse. An der Fremdunüblichkeit des Mietvertrages oder dessen Abwicklung ändere es auch nichts, dass der Bw. die Liegenschaft samt den Gebäuden deutlich unter dem tatsächlichen Wert zu einem Kaufpreis von ATS 5,17 Mio erworben habe.

9. Der vertraglich vereinbarte Mietzins iHv. ATS 30.000 netto monatlich sei der Höhe nach ebenfalls nicht gewinnorientiert, da die Mieterin die Gebäude ohne Leistung eines Schadenersatzes abreißen habe können, aber auch jederzeit aus dem Mietvertrag unter Einhaltung der sechsmonatigen Kündigungsfrist aussteigen könne.

10. Untermauert werde die fremdunübliche Gestaltung bzw. Abwicklung des Mietvertrages auch dadurch, dass der Bw. als Vermieter für die Mieterin Abbruchkosten iHv. EUR 2.790 (= ATS 38.391,24) für den Abbruch des Wohngebäudes geleistet habe. Dies sei auch extra in der Bescheidbeschwerde an den VwGH erwähnt worden, daher sei die Behauptung des Bw. die Kosten für den Abbruch seien dem Bw. irrtümlich in Rechnung gestellt worden, zurückzuweisen und eindeutig unglaubwürdig.

11. Den obigen Darstellungen sei zu entnehmen, dass der gegenständliche Mietvertrag

einkommensteuerrechtlich wegen fremdunüblicher Gestaltung und Abwicklung nicht anzuerkennen ist. Ein fremder Vermieter hätte keine Liegenschaft um ATS 5,170.000 erworben und daran anknüpfend keinen Mietvertrag abgeschlossen, der den Abriss sämtlicher auf dem Grundstück befindlicher Gebäude zulässt mit einem verbleibenden Liegenschaftswert (Grund und Boden) iHv. ca. ATS 1 Mio (tatsächlicher Buchwertabgang Gebäude ATS 4,454.455).

Bei einer von der Mieterin monatlich zu bezahlenden Miete in Höhe von ATS 30.000 netto, verbunden mit der Möglichkeit das Mietverhältnis jederzeit zu kündigen, habe der Bw. die Liegenschaft nicht fremdüblich vermietet.

Um Stellungnahme werde ersucht.

(12) Dieser Vorhalt wurde am 3. November 2009 folgendermaßen beantwortet (Anmerkung des Referenten: Nummerierung jener des Vorhalts zugeordnet; die Vorhaltsbeantwortung wurde im Original mit – den jeweiligen Ausführungen im Vorhalt zugeordneten - „Randziffern“ versehen):

1. Es sei zutreffend, dass der Bw. im Jahr 2001 zu 100% Gesellschafter der Mieterin gewesen sei.

Ob im Gegenstandsfall die steuerrechtliche Anerkennung des Mietvertrages und insbesondere Pkt. 3., die fremdübliche Gestaltung sowie die fremdübliche Abwicklung zu prüfen seien, sei eine Rechtsfrage. Es werde darauf hingewiesen, dass vom Finanzamt die Fremdüblichkeit und somit steuerrechtliche Anerkennung des Mietvertrages nicht in Frage gestellt worden sei. Es seien laut Bericht der Betriebsprüfung betreffend Körperschaftssteuer für 1998 bis 2002 die Rechtsgrundlagen des Mietvertrages der Beurteilung der steuerrechtlichen Verhältnisse zugrunde gelegt worden.

2. und 3. Es handle sich dabei um Rechtsfragen, die Rechtsätze der zitierten Entscheidungen seien richtig wiedergegeben.

4. Der Vorhalt habe gelautet: *„Pkt. VI. des Mietvertrages räumt der Mieterin das Recht zum Abbruch und zur Abtragung der Produktionshalle, der Lagerhalle sowie des Magazins ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung dieser Gebäude und Gebäudeteile ein. Der Mietvertrag ermöglicht der Mieterin ausdrücklich den Abriss der Produktionshalle, der Lagerhalle und des Magazins im Gesamtwert von ca. ATS 3 Mio.“*

Stellungnahme dazu:

a) Eine solche Bestimmung sei weder generell noch im vorliegenden Einzelfall *„fremdunüblich“*.

b) Die Mieterin habe – nach Abriss der Gebäude – die Möglichkeit neue, ihr gehörige Gebäude (Superädifikate) auf dem Mietgegenstand zu errichten. Sie sei verpflichtet, diese Gebäude –

wenn keine andere Vereinbarung getroffen werde – bei Beendigung des Mietvertrages *„zu entfernen“*. Ein wirtschaftlich denkender Vermieter gehe davon aus, dass ein Mieter nur dann die Kosten für den Abriss der bestehenden Gebäude auf sich nehmen (und neue errichten werde), wenn der Mieter die Absicht habe, den Mietgegenstand für längere Zeit (gewöhnliche Nutzungsdauer der neu errichteten Gebäude) zu mieten. Kein Mieter würde die Kosten des Abrisses der Gebäude auf sich nehmen, wenn er nicht längerfristig die Miete fortsetze. Daher werde ein Vermieter eine derartige Vertragsbestimmung akzeptieren, da das *„vom Senat vorgehaltene Risiko“* in der Praxis kein Risiko darstellt.

c) Der Bw. habe die Liegenschaft (einschließlich Nebenkosten) um rund ATS 5,5 Mio. erworben. Es sei ein Mietzins von ATS 30.000/Monat = ATS 360.000,00/Jahr vereinbart worden. Für Gewerbeobjekte sei ein Mietzins, der eine 6,5%ige Verzinsung der Anschaffungs-/Herstellkosten ergebe, üblich.

d) In der Erwartung, dass die Mieterin langfristig mieten werde und langfristig ein Ertrag von 6,5 % erzielt werden könne, der infolge Wertsicherung sogar steigen werde, sei es durchaus üblich, dass der Vermieter dem Mieter die Befugnis einräume, die bestehenden Bauten umzubauen, abzureißen und an Stelle der abgerissenen Bauten neu zu errichten.

e) Es sei zutreffend, dass in diesen Fällen der Vermieter das Risiko trage, dass der Mieter das Mietverhältnis vorzeitig beende und dem Vermieter dann nur mehr *„Grund und Boden“* verbleibe. Dieses Risiko sei jedoch gering und wirtschaftlich vertretbar: Wollte der Mieter, der die Gebäude abgerissen und neue Gebäude errichtet habe, das Mietverhältnis beenden, werde er – wirtschaftlich denkend – wie folgt vorgehen:

aa) Entweder er halte den Mietvertrag aufrecht und nehme eine *„Untervermietung“* in der Weise vor, dass er sowohl den Grund als auch die von ihm errichteten Gebäude an einen Dritten vermiete oder

bb) er trete in Verhandlungen mit dem Vermieter, verkaufe die Superädifikate einem Dritten und der Dritte trete dann in den bestehenden Mietvertrag ein.

5. Es sei zutreffend, dass im Jahre 2001 Büro und Wohngebäude (Schätzwert rund ATS 6 Mio., anteiliger Anschaffungswert rund ATS 3 Mio) abgerissen worden seien. Durch die *„Abrisse“* habe sich wirtschaftlich und im Bezug auf die Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1. Z 8 EStG 1988 ergeben: Die Werbungskosten in Höhe des anteiligen Gebäudeanschaffungswertes seien im Jahre 2001 den aus der Vermietung erzielten Einnahmen gegenübergestellt und es hätten sich dadurch *„negative Einkünfte“* aus Vermietung und Verpachtung ergeben. Dafür habe in den Folgejahren bei diesen Einkünften keine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden können.

Da die Rechtsprechung (siehe VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107) nicht mehr an der Opfertheorie festhalte und somit im Falle des Abrisses von Gebäuden der Wert der Gebäude

nicht mehr dem Grund und Boden, von dem Absetzung für Abnutzung nicht erfolgen könne, zugeschlagen würde, ergebe sich für die Ertragsbesteuerung nur die Frage, ob bei der Vermietung und Verpachtung der Absetzung für Abnutzung im Falle des Abrisses der Gebäude der Wert der Gebäude als Werbungskosten angesetzt werden könne. Dies sei zu bejahen. Dem Vermieter stehe für die Folgejahre keine "Normal-AfA" als Werbungskosten zu.

6. Der Vorhalt habe gelautet: *„Die Einräumung des jederzeitigen Kündigungsrechtes mit der Möglichkeit Gebäude ,in Höhe von ca. ATS 9 Mio‘ ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung abzureißen sind fremdunüblich“*:

- a) Es sei unzutreffend, dass aus dem genannten Grund Fremdunüblichkeit vorliege.
- b) Das Mietverhältnis unterliege den Kündigungsbeschränkungen des Mietrechtsgesetzes, sei also von Seiten des Vermieters *„praktisch“* nicht kündbar.
- c) Die Absicht der Mieterin die Liegenschaft mit den darauf errichteten Gebäuden langfristig zu mieten, sei bekannt gewesen. Es sei bekannt gewesen, dass die Mieterin entweder durch Umbau oder durch Neubau erheblichen Investitionen tätigen werde. Wenn die Mieterin durch Renovierung oder Abbruch und Neubau der Gebäude (je nachdem welche Maßnahme dem Mieter wirtschaftlicher erscheine) erhebliche Investitionen tätige, werde sie nur in Fällen einer wirtschaftlichen Krise den Mietvertrag aufkündigen. Sie werde, wenn er in wirtschaftlichen Schwierigkeiten sei oder die errichteten Gebäude nicht mehr benötige unter Ausnutzung der gesetzlichen Regelungen (§ 38 UGB) und mietrechtlichen Bestimmungen über das gespaltene Mietverhältnis bemüht sein, das Gebäude oder das darin betriebene Unternehmen zu verkaufen.
- d) In Zeiten des technischen Fortschrittes in der Logistik hätten die Logistikzwecken dienenden Gebäude kurze Nutzungsdauer. Es sei daher nicht unüblich, dass ein Mieter einen Standort mit Gebäuden übernehme, sich das Recht einräumen lasse, die Gebäude nach den Erfordernissen seines Betriebes umzugestalten oder abzureissen und neue zu errichten.

7. und 8. Diese Betrachtung des Unabhängigen Finanzsenats berücksichtige nicht alle Vertragskomponenten: Die Anschaffungskosten hätten tatsächlich (inkl. Nebengebühren) ATS 5,5 Mio betragen; dadurch, dass dem Mieter die Möglichkeit eingeräumt worden sei, die bestehenden Gebäude umzubauen, abzureißen und auf der Liegenschaft neu zu errichten habe ein Ertrag von 6,5 % des eingesetzten Kapitals erzielt werden können. Es sei sicherlich kaufmännisches Risiko des Vermieters, dass der Mieter den Mietzins nicht langfristig zahlen könne. Jedoch: Wenn der Mieter einen Abbruch vornehme und Abbruchkosten trage, um neue Gebäude zu errichten, könne für die Risikoeinschätzung davon ausgegangen werden, dass der Mieter an einer langfristigen Miete interessiert sei und sei aus dieser Sicht die Einräumung des Abbruchrechtes ein vertretbares Risiko.

9. Sofern der *„Senat“* hinsichtlich der Höhe des Mietzinses weiterhin von einer

Fremdunüblichkeit ausgehe, werde um Mitteilung gebeten. Der Bw. würde diesfalls ein „Sachverständigengutachten“ vorlegen.

10. Der Vorhalt, dass der Bw. die Abbruchkosten getragen habe, sei unrichtig: er habe diese Kosten nicht getragen. Die Kosten seien von der Mieterin getragen worden. Es werde um Mitteilung gebeten, warum die Behauptung des Bw., die Kosten für den Abbruch seien ihm irrtümlich in Rechnung gestellt worden, zurückzuweisen sei und warum dieses Vorbringen *"eindeutig unglaubwürdig"* sein solle.

11. Ein Fremder hätte den Mietvertrag vor dem Hintergrund der nachfolgenden Überlegungen sicherlich auch in der Weise abgeschlossen, wie der verfahrensgegenständliche Mietvertrag tatsächlich abgeschlossen wurde:

- a) Der Mietzins betrage € 360.000 pro Jahr, bewirke sohin eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 6,5 %.
- b) Wenn der Mieter tatsächlich die Gebäude abreiße und neue Gebäude errichte, werde er den Mietvertrag langfristig nicht kündigen.
- c) Sollte der Mieter den Mietvertrag tatsächlich frühzeitig kündigen, würde er eine solche Kündigung nur dann aussprechen, wenn er noch nicht die Abbruchkosten auf sich genommen und noch nicht neue Gebäude an Stelle der abgebrochenen errichtet habe.
- d) Habe der Mieter die Gebäude abgebrochen und neue Gebäude errichtet, werde er bestrebt sein das Mietverhältnis möglichst lange aufrecht zu erhalten.
- e) Falle für den Mieter der Bedarf für die auf dem Mietgegenstand neu errichteten Gebäude weg, werde er danach trachten, die Liegenschaft und die Gebäude *"unterzuvermieten"*. Der Vermieter werde einer solchen Untervermietung zustimmen, wenn nicht auf andere Weise der Mieter größere Vorteile für sich verwirklichen könne, wie zB. dass er dem Mieter die Superädifikate abkaufe und dann Liegenschaft und Superädifikate noch teurer/zu einem noch höheren Preis vermieten könne.

(13) Mit Wirkung vom 24. März 2010 erfolgte infolge lang andauernder Verhinderung der bisherigen Referentin hinsichtlich des gegenständlichen Berufungsfalles eine rückwirkende Änderung der Bestellung zum Referenten gemäß § 270 Abs. 4 BAO.

(14) Am 10. August 2010 erhob der Bw. Säumnisbeschwerde gemäß Art 130 Abs. 1 lit. b B-VG an den VwGH, der den Unabhängigen Finanzsenat mit Verfügung vom 13. August 2010 (eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 19. August 2010) aufforderte, binnen drei Monaten - sohin bis zum 19. November 2010 - den versäumten Bescheid zu erlassen.

(15) Nach am 23. August 2010 erfolgter telefonischer Kontaktaufnahme des neu zuständigen Referenten an den steuerlichen Vertreter des Bw., in der der Referent zum Ausdruck brachte, dass er in Erwägung ziehe, bei der neu zu erlassenden Berufungsentscheidung auf die von der

Judikatur entwickelten Grundsätze für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen Bedacht zu nehmen, reichte der steuerliche Vertreter am 24. August 2010 folgende Eingabe an den Unabhängigen Finanzsenat ein:

Unter Bezugnahme auf das vom Referenten angesprochene Thema der steuerlichen Anerkennung des gegenständlichen Mietvertrages weise er darauf hin, dass unter Zugrundelegung dieses Vertrages an den Bw. die „vertraglich festgelegten Mietzahlungen geleistet“ und seither den Veranlagungen zu Grunde gelegt worden seien.

Im Übrigen weise er darauf hin, dass der gegenständliche Mietvertrag der Abgabenbehörde „damals“ (August 2002) vor Erlassung der Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 vorgelegen und in Kenntnis des Mietvertrages diese Bescheide für endgültig erklärt worden seien. Dieser Hinweis „stellt kein neues Vorbringen dar, sondern soll wegen der doch lange verstrichenen Zeit nochmals in Erinnerung gerufen werden“.

(16) Daraufhin richtete der neu zuständige Referent am 30. August folgenden Vorhalt an den Bw (Ergänzung um die Frage 13. mittels Mails vom 31. August 2010:

„In Bezug auf das og. Berufungsverfahren werden Sie auf Grund Ihres bisherigen Vorbringens (zuletzt vom 24. August 2010) sowie hinsichtlich des Umstandes, dass der Bw. laut Steuererklärung für 2005 hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft G-Str 15 an die Mieterin – mangels effektiver Leistung von Mieten (womit Ihre Ausführungen in der Eingabe vom 24. August 2010 in offenkundigem Widerspruch stehen) - zwar keine Einnahmen erklärt, jedoch als Ausgaben einen „Forderungsverzicht (Mieten) gegenüber GmbH“ iHv. EUR 108.559,11 erklärt hat, ersucht, innerhalb einer Frist von einer Woche ab Eingang folgende Fragen zu beantworten (die kurze Frist erklärt sich aus dem Umstand, dass auf Grund der eingebrachten Säumnisbeschwerde der Unabhängige Finanzsenat als belangte Behörde umgehend eine Entscheidung zu treffen hat):

- 1. Welche Mieten (Zeiträume) umfasst der genannte Betrag?*
- 2. Aus welchem Grund erfolgte eine Ausbuchung der Forderung hinsichtlich der aushaftenden Mieten zum 31.12.2005 (vgl. Seite 2 Ihrer Vorhaltsbeantwortung gegenüber der Amtspartei vom 6. Oktober 2006)?*
- 3. Erfolgte der Forderungsverzicht im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme? Wenn ja: welche Gläubiger (zB. Banken oder Lieferanten) verzichteten aus welchem Titel auf welche Beträge? – Bitte um belegmäßigen Nachweis. Wenn nein: warum mussten andere Gläubiger keinen Verzicht leisten?*
- 4. Aus welchen Forderungen setzt sich das „Guthaben Bw.“ per 31.12.2005 iHv. EUR 242.526,26 zusammen (vgl. den entsprechenden Umlaufbeschluss vom 31.12.2005)? Um belegmäßigen Nachweis wird ersucht.*
- 5. Woraus setzt sich der „Saldo zu Gunsten der Firma“ (Mieterin) per 31.12.2005 iHv. EUR 100.614,6 zusammen?*
- 6. Ab wann und durch welche Umstände hat sich die finanzielle Situation der Mieterin offenkundig dramatisch verschlechtert? In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass jedenfalls im Jahr 1999 eine Vorfinanzierung der Liegenschaft, dessen Vermietung in diesem Verfahren strittig ist, durch die Mieterin erfolgte (siehe auch Pkt. 7.), bei dieser also offenbar noch ausreichend finanzielle Mittel vorhanden waren bzw. sie jedenfalls kreditwürdig war.*
- 7. Aus welchem Grund erfolgte eine Vorfinanzierung der Liegenschaft G-Str 15 durch die Mieterin insbesondere ohne jedwede Sicherheiten? Welche (wirtschaftlichen) Vorteile brachte*

diese Konstruktion für die Mieterin?

Es wird darauf hingewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung eine derartige Vorgehensweise iZm. Darlehensgewährungen idR. als nicht fremdüblich angesehen wird (vgl. Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹⁴, § 8 – Anhang, Stichwort „Darlehen“ mwN.)

8. Wurde Ihrerseits vor dem Forderungsverzicht bzw. der Ausbuchung der Forderung gegenüber der Mieterin – dem Fremdvergleich entsprechend - versucht, die ausstehenden Mieten einzufordern bzw. einzubringen?

Wenn ja wären die entsprechenden Unterlagen vorzulegen.

Wenn nein, wären die Gründe hierfür bekanntzugeben.

9. Ab welchem Zeitpunkt wurden die Mieten wiederum geleistet?

Um belegmäßigen Nachweis wird ersucht.

10. Laut Feststellungen der Großbetriebsprüfung vom November 2004 wurden vorgenommene Indexanpassungen der Miete im Jahr der Anpassung (zB. für 2002: Buchung zum 31.12.) nicht als Einnahme erklärt.

Was ist der Grund hierfür bzw. wann wurden diese Anpassungen als Einnahmen erklärt?

11. Laut Mietvertrag zwischen dem Bw. und der Mieterin ist der Mietzins monatlich im Vorhinein zu bezahlen.

Laut Verrechnungskonto des Bw. (zB. für das Jahr 2002) erfolgte jedoch offenbar jeweils erst eine Verbuchung zum 31.12.

Ist diese Annahme richtig? – Diesfalls wird um Bekanntgabe der Gründe der vom Mietvertrag abweichenden Vorgangsweise ersucht.

Wenn nein, wäre die monatliche Bezahlung der Miete ab Mai 1999 bis dato belegmäßig nachzuweisen.

12. Sollten Sie mit Ihrem Vorbringen in Ihrer Eingabe vom 24. August 2010, wonach trotz Kenntnis des Mietvertrages die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 für endgültig erklärt worden seien zum Ausdruck bringen wollen, die Amtspartei habe das Mietverhältnis als fremdüblich erachtet, wird dem entgegengehalten, dass einerseits der Unabhängige Finanzsenat berechtigt ist, einen angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung hin abzuändern (vgl. § 289 Abs. 2 BAO) und ein allfälliger Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nur von der das seinerzeitige Verhalten setzenden Behörde verwirklicht werden kann, überdies nur insoweit Auswirkungen zeitigt, als das Gesetz einen Vollzugsspielraum einräumt (der bei einer fremdüblichen Vereinbarung aber nicht besteht) und im Übrigen die Behörde verpflichtet ist, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (VwGH 29.7.2010, 2006/15/0217).

13. Sie führten in Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 (Anmerkung des Referenten: siehe oben Pkt. 10. dieser Entscheidung) aus, dass der dem Bw. für den Abbruch des Wohngebäudes in Rechnung gestellten Betrag iHv. EUR 2.790 seitens der Mieterin refundiert worden sei.

Um belegmäßigen Nachweis dieser Transaktion wird ersucht."

(17) Der Vorhalt wurde am 3. September 2010 folgendermaßen beantwortet:

Klar zu stellen sei, dass die Eingabe vom 24. August 2010 kein Vorbringen und insbesondere kein neues Vorbringen enthalten habe; diese Eingabe sollte denjenigen, der einen Akt neu übernommen habe, einen Hinweis auf das bereits im Jahr 2002 erstattete Vorbringen enthalten.

Vorweg sei festzuhalten, dass kein Widerspruch zwischen dem Vorbringen und der Steuererklärung 2005 bestehe, wenn man den Sachverhalt „*rechtlich richtig einordnet*".

Zu den Vorhalten des Schreibens vom 30.08.2010 im Einzelnen:

1. Der „Forderungsverzicht“ gegenüber der GmbH „ist kein Verzicht auf Mieten. Der Forderungsverzicht über 108.559,11 € ist ein Verzicht auf eine Saldogröße“. Der Bw. habe „zur Stärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft auf eine ihm gegen die Gesellschaft zustehende Forderung verzichtet“.
2. Er lege diesem Schreiben das (Anmerkung: an die Amtspartei gerichtete Schreiben; vgl. Pkt. 8 dieser Entscheidung) vom 6. Oktober 2006 bei. In diesem Schreiben habe er nicht ausgeführt, dass eine „Ausbuchung der Forderung hinsichtlich der aushaftenden Mieten zum 31.12.2005“ erfolgt sei, sondern Folgendes festgehalten:
„Da der Betrag in Höhe von 108.559,11 € (= Saldogröße aus den beiden Verrechnungskonten) im vorliegenden Fall per 31.12.2009 durch Ausbuchen aus dem Verrechnungskonto berücksichtigt wurde, wurde dieser Betrag in der Überschussrechnung 2005 erfasst.“
3. Der Forderungsverzicht zur Stärkung des Eigenkapitals der Mieterin sei nicht im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme erfolgt. Der Bw. habe das Eigenkapital der Gesellschaft verstärkt.
4. und 5. Das Guthaben des Bw. per 31.12.2005 setze sich aus einer Reihe von Kosten die sich im Rahmen des Verrechnungskontos entwickelt hätten, zusammen. In der Anlage werde der Kontoauszug für die Jahre 2004 bis 2005 übermittelt. Bei Bedarf könnten die Belege nachgereicht werden.
6. Eine offenkundige dramatische Verschlechterung der finanziellen Situation der Bw. sei nicht eingetreten.
7. Eine Vorfinanzierung der Liegenschaft G-Str 15 durch die Mieterin sei aus Zweckmäßigkeitsgründen erfolgt. Nach damaliger Einschätzung sei es sowohl für den Bw. als auch für die Mieterin von Vorteil gewesen, den Kredit der Mieterin auszunutzen. Die Mieterin habe dem Bw. ein Darlehen gewährt; da sie über die Bonität dessen Bescheid gewusst habe, habe sie auf Sicherheiten (Darlehensvertrag mit Pfandrecht) verzichten können; gespart seien somit die Rechtsgeschäftsgebühr und die Pfandbestellungsgebühr und die grundbücherliche Eintragung worden.
Darüber hinaus sei angemerkt: Nach Ansicht des Bw. sei die Darlehensgewährung von der Mieterin an den Bw. durchaus im Rahmen des fremdüblichen; darüber hinaus: wenn die Darlehensgewährung nicht fremdüblich gewesen sein sollte, so bedeute dies nicht, dass der Mietvertrag nicht fremdüblich sei.
8. Wie dargelegt sei der Forderungsverzicht im Bezug auf eine Saldogröße und nicht in Bezug auf bestimmte Mietzinse erfolgt; es wäre widersinnig, *„eine Saldogröße einzuklagen“* wenn diese Saldogröße zur Verstärkung des Eigenkapitals gewidmet werde.
9. Die Mieten seien im Jahr 2006 genauso wie in allen anderen Jahren durch Gutschrift auf

dem Verrechnungskonto geleistet worden. Beispielsweise sei der Beleg Faktura für den Mietzins 2006 angeführt.

10. Es sei übersehen worden, die auf dem Verrechnungskonto gebuchte Indexanpassung iHv. EUR 1.631 zu erklären. Dies sei richtig. Grund sei, dass dies bei Ausfertigung der Einkommensteuererklärung des Bw. übersehen worden sei.

11. Gemäß Punkt III. des Mietvertrages seien die monatlichen Zahlungen im Verrechnungsweg oder durch Überweisung auf ein, vom Vermieter noch bekanntzugebendes Konto, zur Einzahlung zu bringen. Zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung sei, da ja die Gutschrift auf dem Verrechnungskonto als Zufluss gelte, einvernehmlich von einer monatlichen Zahlung Abstand genommen worden.

12. Die vom Unabhängigen Finanzsenat aufgezeigte Rechtslage und das Zitat aus der Entscheidung des VwGH seien zutreffend. Es werde aber gebeten – wenn nunmehr andere Merkmale einer nicht vorliegenden Fremdüblichkeit als die seit dem im Vorhalt vom 17. April 2009 werden sollten – bekanntzugeben, worin nach Ansicht des Senates die Fremdunüblichkeit gelegen sein solle. Zur Frage der Fremdüblichkeit/Fremdunüblichkeit werde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen (Verweis auf die Stellungnahmen des Bw. vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10, Unterpunkt 6. und 7. dieser Entscheidung sowie vom 3. November 2009 = Pkt. 12, Unterpunkte 5., 6. und 9 dieser Entscheidung).

13. Die Rechnung mit einem Betrag von EUR 2.790 (brutto) sei mit Schreiben vom 19. April 2005 (Anmerkung des Referenten: im vom VwGH aufgehobenen Bescheid vorgelagerten Rechtsmittelverfahren) vorgelegt worden. Der Beleg über die Refundierung, der aus dem Jahr 2001 stammen müsste, *„wird derzeit gesucht“* (Anmerkung des Referenten: er wurde bis zur Approbation der gegenständlichen Entscheidung nicht vorgelegt).

Ergänzend zu seinen Stellungnahmen zu den vom UFS gestellten Fragen verwies der Bw. auch noch auf seine Ausführungen in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2009 (= Pkt 12., Unterpunkt 5 dieser Entscheidung) und stellte die Frage, ob der Senat von einer Fremdunüblichkeit ausgehe? Wenn ja, sei der Bw. *„bereit, ein Sachverständigengutachten vorzulegen“*. Um Mitteilung werde gebeten.

Der Vorhaltsbeantwortung waren angeschlossen:

- Umlaufbeschluss vom 31. Dezember 2005 (Anmerkung des Referenten: siehe Pkt. 8, Beilage a dieser Entscheidung);
- Verrechnungskonten des Bw. bei der Mieterin zu verschiedenen Zeitpunkten;
- Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2005 (Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005; siehe Pkt. 8. dieser Entscheidung);
- Eingabe des Bw. vom 6. Oktober 2006 an die Amtspartei (siehe Pkt. 8. dieser Entscheidung):

- Rechnung der Fa. FB vom 14. November 2001, gerichtet an den Bw., betreffend Abbruchkosten iHv. EUR 2.325 netto bzw. EUR 2.790 brutto.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Festgestellter Sachverhalt und Beweiswürdigung

(18) Sachverhalt

Aus Sicht des Referenten ist der gegenständlichen Rechtssache folgender Sachverhalt zugrundezulegen, wobei hinsichtlich näherer Details auch auf die – bereits im Erstverfahren unstrittigen und durch Beweismittel, wie insbesondere schriftliche Unterlagen, jedenfalls objektivierbaren – Punkte 1. bis 4. verwiesen wird:

Der Bw. erwarb in einem Zwangsversteigerungsverfahren mit Zuschlagserteilung vom 20. Mai 1999 eine Betriebsliegenschaft mit einem Schätzwert von ca. ATS 10,3 Mio um ca. ATS 5,17 Mio. Auf der Liegenschaft befanden sich ein Wohn- und Bürogebäude, eine Produktionshalle eine Lagerhalle sowie ein Magazin, die allesamt noch benutzbar waren. Vom Wert des gesamten Grundstücks entfielen ca. 10% auf den nackten Grund und Boden. Die Liegenschaft sollte zunächst durch die spätere Mieterin selbst erworben werden. Der Erwerb wurde zunächst durch Belasten des Verrechnungskontos des Bw. bei der Mieterin finanziert; im September 2000 erfolgte eine Umstellung der Finanzierung auf eine Erhöhung eines bereits bestehenden Bankkredits des Bw. Hinsichtlich der vorübergehenden Finanzierung der Liegenschaft über das Verrechnungskonto wurde keine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und der Mieterin abgeschlossen.

Diese Liegenschaft vermietete der Bw. in weiterer Folge laut einem am 10. Jänner 2000 abgeschlossenen Mietvertrag an eine GmbH, an der er zu 100% beteiligt und deren Geschäftsführer er neben seiner Ehegattin ist. Die effektive Inbestandnahme der Liegenschaft, welche laut Mietvertrag am 25. Februar 1999 (vgl. Pkt. 3. dieser Entscheidung) bzw. nach späterer Darstellungen des Bw. im Mai 1999 (vgl. Pkt. 13. der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. dieser Entscheidung) erfolgte, war nicht feststellbar. Außer dem schriftlichen Mietvertrag existieren keine weiteren Vereinbarungen zwischen dem Bw. und der Mieterin.

Laut Mietvertrag betrug der monatliche Nettomietzins ATS 30.000, die Begleichung hat am Ersten eines jeden Monats zu erfolgen und ist wertgesichert. Es bestand kein effektiver Mittelzufluss des Mietentgeltes (etwa auf ein Konto, über welches der Bw. verfügungsberechtigt war), sondern es erfolgten jeweils am Jahresende die entsprechenden Buchungsvorgänge auf den Verrechnungskonten. Die Wertanpassungen wurden seitens des Bw. zunächst nicht als Einnahme erklärt. In der Folge verzichtete der Bw. mittels

Umlaufbeschlusses auf die ihm bis zum 31. Dezember 2005 zustehenden Ansprüche aus den Mietentgelten, wobei dieser Verzicht nicht im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme im Zusammenwirken mit weiteren Gläubigern der Mieterin erfolgte. Der Bw. hatte laut Mietvertrag der Mieterin den Abbruch und die Abtragung der auf dem Grundstück befindlichen Produktionshalle, der Lagerhalle sowie des Magazins ohne Anspruch auf Schadenersatz und Wiederherstellung dieser Gebäude und Gebäudeteile zu ermöglichen. Diese Gebäude, wie auch das Wohngebäude, hinsichtlich dessen der Mietvertrag keine Regelung bezüglich eines Abbruches enthält, wurden seitens der Mieterin abgebrochen; der Bw. erhielt keinen Ersatz hierfür. Die Abbruchkosten für das Wohngebäude wurden dem Bw. in Rechnung gestellt und auch von ihm bezahlt, die übrigen Abbruchkosten wurden von der Mieterin getragen. In der Folge errichtete die Mieterin auf dem Grundstück neue Gebäude. Den Abgang der Buchwerte der abgerissenen Gebäude machte der Bw. in den Jahren 1999 und 2001 sofort als Werbungskosten geltend.

(19) Beweiswürdigung

Zur Würdigung der Beweise, soweit der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt als nicht unstrittig angesehen werden kann, ist festzuhalten:

Der angenommene – für den Ausgang des Verfahrens jedoch ohnehin nicht entscheidungswesentliche - Sachverhalt, dass die Mieterin die Liegenschaft ursprünglich selbst erwerben wollte, basiert einerseits auf der Darstellung der Ehegattin des Bw., der der Bw. nicht explizit widersprochen hat, sondern in der VwGH-Beschwerde nur ausgeführt hat, es habe sich um keinen Irrtum gehandelt (vgl. Pkt. 6) sowie auf der nachmaligen eigenen Darstellung des Bw., dass geplant gewesen sei, dass der Erwerb durch die Mieterin erfolgen solle (Pkt. 12. der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. dieser Entscheidung). Die Schlussfolgerung bzw. jene Beweiswürdigung, dass der Bw. gegenüber der Mieterin zumindest auf die bis einschließlich des Jahres 2005 angefallene Miete tatsächlich verzichtete und somit dieser Verzicht nicht bloß eine nicht näher spezifizierte „*Saldogröße*“, hinsichtlich derer offenkundig nicht eruierbar sei, ob auch Mieten hievon umfasst seien, betraf (vgl. Pkt. 1. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2010 = Pkt. 17. dieser Entscheidung), wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates insbesondere aus dem zeitlichen Ablauf und der Aussagekraft der vorliegenden Beweismittel gezogen: so hat der Bw. bereits im Jahr 2006 gegenüber der Amtspartei explizit dargelegt, dass er auf „*Mieten*“, die – entgegen der eindeutigen Bestimmungen im Mietvertrag – nicht monatlich zur Auszahlung bzw. Verrechnung gelangt, sondern im Nachhinein auf dem Verrechnungskonto gebucht worden sind, als „*einmalige Maßnahme*“ verzichtet hat (vgl. Pkt. 8, Beilage a der Entscheidung). Wenn der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertreter nunmehr über sinngemäßen Vorhalt der Rechtsmittelbehörde, dass der Mietverzicht ein Indiz für die Fremdunüblichkeit in der

Abwicklung des Mietverhältnisses darstellen könne (vgl. zB. Pkte. 1. und 8. des Vorhaltes vom 23. August 2010 = Pkt.16. dieser Entscheidung), behauptet, es sei zu keinem Mietverzicht gekommen (vgl. Pkt. 1. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2009 = Pkt 17. der Entscheidung), so erscheint dieses geänderte und somit gegenüber früheren Stellungnahmen widersprüchliche Vorbringen vollkommen unglaubwürdig und nur durch ein Erkennen allfälliger negativer steuerlicher Auswirkungen (Nichtanerkennung des geltend gemachten Werbungskostenüberschusses infolge Fremdunüblichkeit; vgl. unten Pkt. 30 b) erklärbar. Unverständlich ist somit auch das Vorbringen in den einleitenden Ausführungen der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2009 (= Pkt 17. dieser Entscheidung), dass zwischen verschiedenen Vorbringen des Bw. „*kein Widerspruch*“ bestehe, sofern der Sachverhalt „*rechtlich richtig*“ eingeordnet werde; es bleibt vollkommen im Dunkeln, welche – „*richtige*“ – (offenkundig für die Rechtsansicht des Bw. sprechende) Einordnung des Forderungsverzichtes dazu führen soll, dass der Bw. doch nicht auf Mieten verzichtet habe. Die Möglichkeit, dass der Bw. in der Tat auf seine Mietforderungen verzichtet hat, hat jedenfalls gegenüber anderen Möglichkeiten - insbesondere jener, dass nicht auf ausstehende Mieten verzichtet wurde - eine derart überragende Wahrscheinlichkeit, dass diese zumindest als erheblich weniger wahrscheinlich erscheinen (*Ritz*, BAO³ § 167 Tz 8 mwN. sowie aus jüngerer Zeit VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197).

Jene Sachverhaltsannahme, dass die das Wohngebäude betreffenden Abbruchkosten iHv. EUR 2.790 vom Bw., also vom Vermieter, und nicht von der Mieterin getragen wurden, beruht auf der eigenen Darstellung des Bw. in der Beschwerdeschrift (vgl. Pkt. 6.), der an ihn gerichteten Rechnung des Abbruchunternehmens sowie auf dem Umstand, dass der Bw. dieser seiner ursprünglichen Darstellung widersprechende Behauptung, im Ergebnis habe doch die Mieterin diesen Aufwand getragen (vgl. zB. Pkt. 13. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2010 = Pkt. 17. dieser Entscheidung), in keiner Weise beweisen oder glaubhaft machen konnte.

II. Allgemeines zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen „*Nahestehenden*“

(20) Vorrangigkeit der Untersuchung

Da der Bw. jene Liegenschaft, hinsichtlich derer im bisherigen Abgaben- bzw. Berufungsverfahren die steuerliche Beurteilung von Aufwendungen iZm. dem Abbruch von Gebäuden strittig war, an eine Kapitalgesellschaft, an der er unstrittig zu 100 % beteiligt ist, vermietet, ist bei den gegenständlichen Beteiligungsverhältnissen somit noch vor einer Befassung mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen bzw. in welchem Zeitraum allfällige mit dem Abbruch der Gebäude im Zusammenhang stehende Aufwendungen überhaupt abzugsfähig sind oder nicht (insbesondere die Anwendbarkeit der sogenannten „*Opfertheorie*“), die Frage zu klären, ob eine Untersuchung dahingehend stattzufinden hat,

inwieweit die Kriterien, die für sogenannte „*Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen*“ generell zur Anwendung gelangen, auch im gegenständlichen Fall anzuwenden sind bzw. in weiterer Folge erfüllt wurden.

Insoweit geht offenbar auch der Bw. – wie sich aus seinen Vorhaltsbeantwortungen vom 19. Mai 2009, 3. November 2009 bzw. vom 3. September 2010 ergibt (vgl. oben die Pkte. 10., 12. und 17. dieser Entscheidung) - davon aus, dass eine entsprechende Untersuchung stattzufinden hat, führt er doch selbst ua. aus, dass für die steuerliche Anerkennung des Mietvertrages die entsprechenden Kriterien jedenfalls zu prüfen, diese aber – aus seiner Sicht - erfüllt seien.

Somit ist davon auszugehen, dass auf den gegenständlichen Fall die sogenannte „*Angehörigenjudikatur*“ prinzipiell anzuwenden ist.

(21) Kriterien für Angehörigenvereinbarungen

Somit ist hinsichtlich dieser Problematik zunächst allgemein festzuhalten:

Nach ständiger Rechtsprechung haben Vereinbarungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern jenen Anforderungen zu entsprechen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen sogenannten „*nahen Angehörigen*“ gefordert werden (siehe zB. VwGH 3.8.2000, 96/15/0169; 31.7.2002, 98/13/0011, 0040; 24.9.2003, 97/13/0232; 14.12.2005, 2002/13/0001; 26.7.2006, 2004/14/0151; 8.2.2007, 2004/15/0149 17.10.2007, 2006/13/0069, 3.9.2008, 2006/13/0069 bzw. 4.3.2009, 2004/15/0135; daran orientierend und in diesem Sinne daher auch die Verwaltungspraxis, siehe KStR 2001 Rz 753 ff; vgl. auch ausführlich *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹⁴, § 8, Tz 169 ff). Die Judikatur sieht den Grund darin, dass in derartigen Fällen der sonst bei Vertragsabschlüssen zwischen Fremden zu unterstellende Interessengegensatz – in Form der wechselweisen Maximierung des jeweiligen wirtschaftlichen Vorteils - wegfällt (VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149; bzw. VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057; UFS 4.9.2009, RV/0404-L/08). Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarung zwischen derart „*Nahestehenden*“ wird demnach davon abhängig gemacht (ständige Rechtsprechung, siehe zB. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, 19.4.2007, 2005/15/0020 bzw. VwGH 16.12.2009, [2005/15/0058](#) bzw. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 160 ff; ebenso aus Sicht der Verwaltungspraxis auch Rz 1127 ff EStR 2000), dass – wie auch der Bw. in Pkt. 1 der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2010 zutreffend anführt (vgl. Pkt. 10. dieser Entscheidung) - die Vereinbarungen

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen (Publizität),
- eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen „*Fremden*“ (dh. „*Nicht-Anteilsinhabern*“) unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären („*Fremdvergleich*“).

Die genannten Anforderungen an Verträge zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter

müssen einerseits im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149), andererseits muss aber der Vertrag „*gelebt*“ werden, dh. in seiner weiteren Abwicklung müssen dessen einzelne Bestimmungen eingehalten werden, sodass etwa eine mangelnde Erfüllung eines „*auf dem Papier*“ an sich fremdüblich abgeschlossenen Vertrages, die offenkundig durch das Naheverhältnis und nicht durch wirtschaftliche oder betriebliche Umstände verursacht ist, gleichfalls dessen Nichtanerkennung bewirken kann (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209, mwN. bzw. 4.8.2010, 2007/13/0102).

(22) Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung

Diese Merkmale, die – um eine Anerkennung der strittigen Vereinbarung zu bewirken – kumulativ vorliegen müssen (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208), haben insbesondere für die von der Behörde vorzunehmenden Beweiswürdigung Bedeutung, die seitens des VwGH somit nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen ist (VwGH 30.6.1994, 92/15/0021; 26.4.2006, 2004/14/0066, 4.3.2009, 2004/15/0135, 26.5.2010, 2006/13/0134; *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2, Tz 160/1). Sie kommen daher vorrangig in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (zB. VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046 bzw. 26.5.2010, 2006/13/0134). Angesichts der in den nachfolgenden Punkten dargestellten Konstellationen hegt der unterfertigte Referent in der Tat erhebliche Zweifel, dass zwischen dem Bw. und der von ihm beherrschten Mieterin ein – üblichen wirtschaftlichen Erfordernissen entsprechender – Mietvertrag abgeschlossen worden ist, sodass die beschriebene Anwendung der erforderlichen Kriterien jedenfalls Platz greift.

(23) Fremdvergleich

Beim Kriterium des Fremdvergleichs wird der – idR. abstrakte – Vergleich zwischen Gestaltungen zwischen „*Nahestehenden*“ und „*Fremden*“ gezogen und dabei auf die im allgemeinen Wirtschaftsverkehr übliche Praxis abgestellt (VwGH 21.3.1996, 95/15/0052). Eine Gestaltung hält dem Fremdvergleich stand, wenn sie mit gerade diesem Inhalt auch zwischen voneinander völlig unabhängigen Personen zustande gekommen wäre (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151; ebenso Rz 1139 EStR 2000). Dabei ist der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt mit einem unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft bzw. der Gesellschafterstellung üblichen Vorgang zu vergleichen.

(24) Beherrschende Stellung des Gesellschafters

Anders als die deutsche Judikatur und Literatur unterscheidet der VwGH bei Untersuchung der strittigen Vereinbarung idR. nicht schematisch, ob es sich um einen „*beherrschenden*“ – dh. ein qualifiziertes Beteiligungsausmaß aufweisenden - Anteilsinhaber handelt (siehe etwa besonders weitgehend BFH 2.3.1988, IR 63/82), sondern es hat bei jedwedem Ausmaß der

Gesellschafterstellung eine entsprechende Untersuchung stattzufinden. Der VwGH hat allerdings in jüngerer Zeit bei Beurteilung der Angemessenheit eines Vertrages zwischen Gesellschaft und Anteilseigner ausdrücklich den Ausdruck „*beherrschender Gesellschafter*“ verwendet und ausgeführt, dass an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem zu 99,9% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer und „*seiner*“ GmbH „*ebenso strenge Maßstäbe wie an jene zwischen nahen Angehörigen anzulegen*“ seien (Erk. vom 26.4.2006, 2004/14/0066; vgl. hierzu *Renner*, Verdeckte Ausschüttung bei Negativsaldo auf dem Verrechnungskonto, SWK 2006, S 630).

Obwohl aus diesem Erkenntnis nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Änderung der Rechtsprechung dahingehend abzuleiten ist, dass nur mehr bei qualifizierten Beteiligungen die „*Angehörigenjudikatur*“ anwendbar wäre, bringt der VwGH aber damit klar zum Ausdruck, dass gerade bei – wie auch hier vorliegenden – beherrschenden Beteiligungsverhältnissen jedenfalls eine besonders strenge Prüfung stattzufinden hat.

III. Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Fall

(25) Allgemeines

Der vermietende Bw. ist Alleingesellschafter der Mieterin, sodass – wie offenbar auch der Bw. einräumt (vgl. oben die Pkte. 10., 12., 17. und 20. dieser Entscheidung) – die für Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden entwickelten Kriterien bei Untersuchung des gegenständlichen Mietverhältnisses jedenfalls Anwendung finden. Insoweit kann es auch dahingestellt bleiben, ob der Bw. seine alleinige Anteilsinhaberschaft für die Ausübung eines faktisch „*beherrschenden Einflusses*“ im Hinblick auf das Erteilen von Weisungen, etwa an seine ebenfalls die Geschäftsführerfunktion innehabende Ehegattin verwendet bzw. diesen Einfluss – wie in der Eingabe des Bw. vom 19. Mai 2009 behauptet (vgl. Pkt. 10., Unterpunkt 1. dieser Entscheidung) – in der Tat nicht ausgeübt hat. Überdies hat sich dieses Vorbringen in einer bloßen Behauptung beschränkt und wurde vom Bw. weder bewiesen noch glaubhaft gemacht.

Bei Untersuchung der einzelnen Kriterien kann dem Bw. zunächst nicht vorweg entgegengetreten werden, wenn er in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 ausführt, dass der Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sei bzw. er einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätte (vgl. ebenfalls Pkt 10., Unterpunkt 1.), wurde doch einerseits ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen, dem Finanzamt vorgelegt (vgl. allerdings gleich unten Pkt. 25) und enthält dieser andererseits dem Grunde nach zweifelsfreie Punkte, über deren Fremdüblichkeit jedoch erst an anderer Stelle (vgl. die Pkte. 27 ff) abzusprechen ist.

(26) Publizität sowie klarer und eindeutiger Inhalt

Dennoch ist darauf hinzuweisen, dass der Vertrag erst mit Jänner 2000 datiert ist, jedoch gemäß seines Punktes II. „rückwirkend“ bereits mit 25. Februar 1999 – also fast ein Jahr vorher - begonnen haben soll.

Insoweit kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates von einer zeitnahen Publizität des Mietverhältnisses keine Rede sein. Für die Behauptung, der Mietvertrag sei „sogleich nach Erwerb abgeschlossen“ worden (vgl. Pkt. 15 a der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10 dieser Entscheidung), konnte der Bw. keinen Beweis erbringen; überdies hat er behauptet, dass neben dem schriftlichen – erst im Jahr 2000 abgeschlossenen – Vertrag keine weiteren Vereinbarungen existiert hätten. Somit hat nach seinen eigenen Darstellungen bis zum Anfertigen des schriftlichen – dem Publizitätserfordernis prinzipiell entsprechenden - Vertrages gleichsam ein vertragsloser Zustand bestanden. Der diesbezügliche Erklärungsversuch wie Rechtskraft des Zuschlags, etc. (vgl. Pkt. 15. der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. dieser Entscheidung) kann eine derart lange Zeitspanne zwischen angeblichem – offenkundig mündlichen – Abschluss und schriftlicher Ausfertigung keineswegs plausibel erscheinen lassen.

Hinzuweisen ist weiters auch darauf, dass das im Mietvertrag als Mietbeginn angeführte Datum – nämlich der „25. Februar 1999“ – insoweit nicht nachvollziehbar ist, als der dem Bw. im Zwangsversteigerungsverfahren der Zuschlag erst am 20. Mai 1999 – also erst ca. vier Monate später – erteilt wurde und der Bw. in Pkt.13. der Eingabe vom 19. Mai 2009 selbst angab, dass die Liegenschaft „im Mai 1999 erworben“ (gemeint offenbar das Datum des Zuschlags) und „mit Mai 1999 das Mietverhältnis begonnen“ habe (vgl. Pkt 10. dieser Entscheidung). Das Datum 25. Februar 1999 als Mietbeginn mag zwar allenfalls mit einem Irrtum erklärbar sein, allerdings ist davon auszugehen, dass dieser zwischen Fremden insoweit releviert worden wäre, als sich daran nichtunerhebliche Rechtsfolgen, wie etwa Höhe des jährlichen Mietentgeltes, knüpfen.

(27) Rückwirkender Abschluss des Vertrages

Letztlich ist insoweit noch festzuhalten, dass – da rückwirkende Vereinbarungen steuerlich schon grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (VwGH 3.5.1983, 82/14/0277; VwGH 23.10.1997, 94/15/0160f, und VwGH 25.3.1999, 96/15/0079; ebenso die Verwaltungspraxis: siehe EStR 2000 Rz 1141) – auch aus diesem Grund das Vertragsverhältnis – jedenfalls im Jahr 1999 - keine Anerkennung finden kann.

Sollte daher die Liegenschaft zwischen Erwerb – wann immer dieser im Jahr 1999 nun tatsächlich stattfand – und dokumentiertem Mietbeginn von der Mieterin bereits genutzt worden sein, hat dieser Vorgang jedenfalls nicht auf Grund eines Vertragsverhältnisses stattgefunden.

(28) Fremdvergleich

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit des zwischen dem Bw. und der Mieterin abgeschlossenen Mietvertrages ist gleich vorweg darauf hinzuweisen, dass – wie bereits erwähnt (vgl. oben Pkt. 21.) – die diesbezügliche Beurteilung durch die Abgabenbehörde einen Akt der Beweiswürdigung darstellt. Dieses behördliche Handeln ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zwecks Erfüllung des Gebotes der Wahrung des Parteiengehörs der Partei im Verfahren nicht vorweg mitzuteilen, sodass die mehrfach geäußerten diesbezüglichen Vorbringen des Bw., etwa dahingehend, der Unabhängige Finanzsenat möge ihm mitteilen, „*welche Bestimmungen des Mietvertrages nicht zwischen Fremden abgeschlossen worden wären*“ (vgl. Pkt. 15 c der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. dieser Entscheidung) bzw. um Mitteilung hinsichtlich der Fremduüblichkeit der Höhe des Mietzinses gebeten würde, um die Fremdüblichkeit gegebenenfalls durch ein „*Sachverständigengutachten*“ zu belegen (vgl. Pkt. 9. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2009 = Pkt. 17. dieser Entscheidung) ins Leere gehen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat jedenfalls das Parteiengehör insoweit seiner Ansicht nach ausreichend gewahrt, als er dem Bw. wiederholt mitgeteilt hat, es bestünden erhebliche Zweifel an der Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses bzw. ihm ausdrücklich vorgehalten hat, welche Bestimmungen des Mietvertrages „*fremduüblich*“ seien (vgl. zB. Pkt. 4. des Vorhaltes vom 14. Oktober 2009 = Pkt. 11. dieser Entscheidung sowie Pkt. 7. des Vorhaltes vom 30. August 2010 = Pkt. 16 dieser Entscheidung) und der Bw. hat hierauf auch dementsprechend repliziert (vgl. etwa Pkt. 4. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2009 = Pkt. 12. dieser Entscheidung sowie Pkt. 7. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2010 = Pkt. 16. dieser Entscheidung). Von einer „*überraschenden*“ – dh. in dieser Berufungsentscheidung erstmalig ins Treffen geführten - Nichtanerkennung des Mietverhältnisses kann also keine Rede sein, sodass dem vom VwGH geforderten Ausschluss des Überraschungsverbots jedenfalls entsprochen wurde (vgl. *Ritz*, BAO³ § 115 Tz 16 mwN.).

IV. Fremdüblichkeit des Mietvertrages als solchen bzw. dessen Abwicklung

(29) Finanzierung des Liegenschaftserwerbs durch die Mieterin

Die Mieterin hat die gesamten – betragsmäßig beträchtlichen - Aufwendungen iZm. dem Erwerb des Grundstückes „*vorfinanziert*“, somit dem Bw. in seiner Funktion als Mieter ein Darlehen gewährt, ohne dass diesbezüglich eine entsprechende Vereinbarung geschlossen worden wäre.

Eine derartige Vorgehensweise ist nach Ansicht des UFS bereits für sich gesehen nicht fremdüblich und zwar unabhängig davon, ob diese Finanzierungsform verzinst wird oder nicht. Hinzu kommt noch dass nach ständiger Rechtsprechung die im gegenständlichen Fall jedenfalls vorliegenden Umstände, wie etwa das Fehlen einer Vertragsurkunde (UFS

29.5.2008, RV/0229-I/05) bzw. einer Rückzahlungsvereinbarung (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079; UFS 3.3.2004, RV/1333-W/02; UFS 29.5.2008, RV/0229-I/05) oder nach den Umständen des Einzelfalles fehlende Sicherheiten (BFH 31.7.1974, I R 238/72; BStBl 1975 II 48; UFS 19.12.2003, RV/1129-W/02 und VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066) oder auch kein bestimmter Rückzahlungstermin (VwGH 26. 9. 1985, 85/14/0079) für sich gesehen gleichfalls fremdunüblich erscheinen.

Den diesbezüglichen Vorbringen des Bw. (Pkt. 10. der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 sowie Pkt. 7. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2010 = 10. und Pkte. 17. der Entscheidung) ist entgegenzuhalten, dass das Bescheidwissen des Kreditgebers (Mieterin) über die Bonität des Kreditnehmers (Bw.) und der deshalb erfolgte Verzicht auf Sicherheiten zwar wirtschaftlich gesehen nachvollziehbar erscheinen vermag, aber eindeutig für die gerade durch das Naheverhältnis bewirkte Motivation hiezu spricht: nur weil die Mieterin über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw., in dessen Alleineigentum sie sich befindet, Bescheid wusste, konnte sie auf eine zwischen Fremden wohl übliche Absicherung verzichten. Auch der insoweit für die Zweckmäßigkeit der Vorgehensweise ins Treffen geführte „*Einsparungseffekt*“ hinsichtlich Rechtsgeschäfts- bzw. Pfandbestellungsgebühr führt zu keiner Fremdüblichkeit der Finanzierungsform in der konkret praktizierten Art und Weise.

Bemerkenswert erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat auch der Umstand, dass die Mieterin die Liegenschaft bis weit in das Jahr 2000 hin vorfinanzierte, hinsichtlich dieses Jahres aber in weiterer Folge ein Verzicht auf offene Mieten seitens des kreditnehmenden Bw. erfolgte (vgl. Pkt. 6. des Vorhaltes vom 23. August 2010 = Pkt. 16. dieser Entscheidung). Die Mieterin war also offenbar zwar einerseits in der Lage, dem Bw. einen beträchtlichen Betrag vorzustrecken, obwohl sie andererseits zur gleichen Zeit dessen Forderungen nicht mehr bedienen konnte (vgl. unten Pkt. 31/2). Auch diese Vorgehensweise wäre zwischen einander fremd gegenüber stehenden Vertragspartnern nicht praktiziert worden.

Somit ist die im gegenständlichen Fall erfolgte Darlehensgewährung durch die Mieterin – selbst wenn sie nur vorübergehender Natur war und zumindest durch Buchungen auf dem Verrechnungskonto ersichtlich ist - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls als fremdunüblich zu beurteilen, was sich – weil in die Beurteilung auch die Abwicklung des Vertragsverhältnisses miteinzubeziehen ist - auch auf die Fremdüblichkeit des gegenständlichen Mietvertrages auswirkt.

(30) Umfassende Rechte der Mieterin im Mietvertrag

(30/1) Gestattung des Abrisses von Gebäuden laut Mietvertrag

Der zwischen dem Bw. und der Mieterin abgeschlossene Mietvertrag räumt Letzterer umfassende Rechte, wie insbesondere den Abriss sämtlicher auf dem vermieteten Grundstück befindlichen Betriebsgebäude, also gleichsam die Beseitigung wesentlicher Teile des eben erst

erworbenen Mietgegenstandes, die wertmäßig ca. 80% der Gesamtimmobilie ausmachen, ein. Insoweit wurde der Bw. sogar „*verpflichtet, die weitestgehende Um- und Neugestaltung des Betriebsgeländes zu ermöglichen*“, im Konkreten den Abbruch der Betriebsgebäude „*ohne Anspruch auf Schadenersatz*“ zu ermöglichen und die *Mieterin* „*gegenüber allen Behörden zu unterstützen*“.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist eine derartige Bestimmung absolut fremdunüblich: kein – fremder – Vermieter würde ein bebautes Grundstück in Vermietungsabsicht erwerben, dabei für die sich auf dem Grundstück noch nutzbaren befindlichen Gebäude ca. 90% des Gesamtpreises bezahlen, um sodann wenig später einen Abriss der Gebäude ohne jedwede Entschädigung zu ermöglichen, sich somit bei einer allfälligen Neuvermietung die wirtschaftliche Grundlage insoweit entziehen lassen, als nur mehr ein wesentlich geringeres Mietentgelt erzielbar wäre und den Zerstörer des Mietobjektes dabei auch noch unterstützen. Ein derartiges Verhalten des Bw. ist nicht aus einem unternehmerischen Denken bzw. der Absicht der Gewinnmaximierung, sondern nur durch die Nahebeziehung zur Mieterin, welche sich in seinem Alleineigentum befindet, erklärbar. Der Unabhängige Finanzsenat kann sich somit der diesbezüglichen Rechtsansicht des Bw., es liege insoweit keine „*Fremdunüblichkeit*“ vor (vgl. Pkt. 7. der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. dieser Entscheidung), jedenfalls nicht anschließen. An dieser Betrachtungsweise vermag auch der Einwand des Bw. nichts zu ändern, es habe sich herausgestellt, dass die bestehenden Gebäude für die Zwecke der Mieterin ungeeignet gewesen seien (vgl. Pkt. 12. der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. dieser Entscheidung). Bei einer fremdüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses würde der Mieter allenfalls das Mietverhältnis aufkündigen, sofern sich herausgestellt hat, dass die Mietsache in der bestehenden Art und Weise für ihn unbrauchbar sei.

(30/2) Abriss weiterer Gebäude im Rahmen der faktischen Vertragsabwicklung

Hinzu kommt noch, dass die Mieterin nicht nur jene Gebäude abgerissen hat, hinsichtlich derer ihr im Mietvertrag – ohnehin in fremdunüblicher Weise - ausdrücklich diese Maßnahme gestattet wurde (vgl. Pkt. V. des Mietvertrags vom 10. Jänner 2000 = Pkt. 3. dieser Entscheidung), sondern auch das Wohngebäude, hinsichtlich dessen im Mietvertrag keinerlei Erlaubnis zur Beseitigung bestand. Ein fremder Vermieter würde einen derart vertragswidrigen und sogar schädlichen Gebrauch der Mietsache wohl nicht hinnehmen und gegebenenfalls mit einer Schadenersatzforderung reagieren. Der Bw. hat jedoch völlig konträr hiezu sogar noch die Abbruchkosten beglichen.

Den Erklärungsversuchen des Bw., wonach eine derartige Konstellation ua. im Hinblick darauf, dass der Bw. als Mieter an einem „*guten Mietzins*“ interessiert gewesen sei (vgl. Pkt. 5 a sowie sinngemäß auch Pkt. 7. der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. dieser

Entscheidung), womit der Bw. offenbar zum Ausdruck bringen möchte, dass die sich in seinem Alleineigentum befindliche Mieterin wirtschaftlich bzw. finanziell offenbar besonders potent sei, sehr wohl fremdüblich sei, ist zu entgegnen:

Angesichts der Höhe des jährlichen Mietzinses, die weniger als 3% des Schätzwertes der Liegenschaft ausmacht, erscheint der Abriss sämtlicher Gebäude und die damit einhergehende massive Wertminderung der Liegenschaft bzw. Vernichtung des Mietgegenstandes nicht nachvollziehbar.

Zum Umstand, dass über einen längeren Zeitraum, der auch das Berufungsjahr umfasste, die Miete überhaupt nicht geleistet wurde, siehe unten Pkt. 31/2.

(31) Konkrete Abwicklung des Mietvertrages

(31/1) Modalitäten der Begleichung des Mietzinses

Obwohl nach der unmissverständlichen Bestimmung im Mietvertrag die Begleichung des Mietzinses „*im Vorhinein*“ – dh. jedenfalls bis zur jeweiligen Monatsmitte – vorzunehmen ist (vgl. Pkt. III. des Mietvertrages = Pkt. 3. der Entscheidung), erfolgten die Buchungen auf dem Verrechnungskonto jeweils erst zum 31. Dezember des Jahres und somit stets im Nachhinein; zu einer effektive Überweisung auf ein Konto des Bw. ist es ohnehin nie gekommen (hinsichtlich einer effektiven Begleichung des Mietzinses an sich siehe gleich unten Pkt. 31/2). Somit widerspricht bereits diese Vorgangsweise dem Mietvertrag und ist überdies deshalb fremdunüblich, weil ein fremder Vermieter einerseits eine teils erheblich verspätete Begleichung nicht hingenommen hätte und andererseits eine Bezahlung des Mietzinses zum Jahresende ohnehin nicht üblichen Bestimmungen einer Mietvereinbarung entspricht. Der Erklärungsversuch des Bw. in Pkt. 11 der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2010 (= Pkt. 17. dieser Entscheidung) vermag an dieser Betrachtungsweise nichts zu ändern: eine angebliche „*Verwaltungsvereinfachung*“ führt bei fremdüblicher Vorgangsweise jedenfalls nicht zu einer Benachteiligung – weil verspäteter Zahlungseingang - des Vermieters. Die hierfür kausale angeblich „*einvernehmliche*“ Vorgangsweise zwischen Bw. und Mieterin konnte seitens des Bw. überdies nicht glaubhaft dargetan werden.

(31/2) Verzicht auf Mietentgelte

Der Bw. hat weiters auf die Mietzahlungen bis einschließlich 2005 – und somit über einen Zeitraum von mehr als sechs Jahren – „*zum Wohle des Unternehmens*“ (vgl. Pkt. 6, Beilage a dieser Entscheidung) bzw. zur Eigenkapitalstärkung (Pkt. 3. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2010 = Pkt. 17. dieser Entscheidung) verzichtet, wobei diese Vorgangsweise nicht im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme – etwa im Zusammenwirken mit weiteren Gläubigern - erfolgte (Pkt. 3. der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 2010 = Pkt. 17. dieser Entscheidung). Mit anderen Worten: der Bw. war offenbar der einzige Gläubiger, der auf seine – in Summe jedenfalls nicht unerheblichen - Forderungen verzichtet

hat.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist somit dieser Mietverzicht vollkommen fremdunüblich bzw. – wie aus der vom Bw. sinngemäß verwendeten Formulierung „*Eigenkapitalstärkung*“ jedenfalls hervorgeht und somit von ihm auch im Ergebnis eingeräumt wird – einzig und allein aus dem Gesellschaftsverhältnis erklärbar: offenbar war dem Bw. daran gelegen, den Bestand bzw. Wert seiner Beteiligung aufrechtzuerhalten und aus diesem Grund die Liegenschaft de facto unentgeltlich zu überlassen. Kein fremder gewinnorientiert agierender Vermieter, dem nicht auch (vorrangig) an der Erhaltung seines Geschäftsanteils, sondern vielmehr an Einnahmenerzielung gelegen ist, würde bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation für einen insgesamt mehrjährigen Zeitraum auf vertraglich festgelegte Mieteinnahmen verzichten, sondern vielmehr diese mit Vehemenz einfordern, gegebenenfalls auch einklagen bzw. das Mietverhältnis aufkündigen. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass nach der Judikatur jedenfalls das – dem Grunde nach jedenfalls vergleichbare – jahrelange Stundieren eines Mietzinses ohne Zinsen eine fremdunübliche Vorgangsweise darstellt (VwGH 27.5.1987, 84/13/0221).

Unerheblich ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in diesem Zusammenhang, auch der Umstand, dass der Mietverzicht für den Zeitraum bis inklusive 2004 seitens der Amtspartei im Einkommensteuerbescheid für 2005 letztlich keine Berücksichtigung fand, weil auf Grund § 19 Abs. 1 EStG 1988 im Zeitpunkt der Buchung auf dem Verrechnungskonto aus einkommensteuerlicher Sicht bereits von einem Zufluss an den Bw. auszugehen war (siehe Pkt. 8. dieser Entscheidung). Entscheidend für die Beurteilung der Fremdüblichkeit ist vielmehr der Umstand, dass der Bw. als Vermieter aus zivilrechtlicher Sicht einen Forderungsverzicht abgegeben hat.

Angesichts der effektiven Nichtbegleichung des Mietzinses erübrigt sich auch ein Eingehen auf das Vorbringen des Bw., dass der Mietzins in der laut Mietvertrag vorgesehenen Höhe eine fremdübliche Verzinsung der Anschaffungskosten ergäbe (vgl. Pkt. 4. c und d der Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 2009 = Pkt. 12. dieser Entscheidung): eine nicht geleistete Miete kann jedenfalls in keiner Form eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals bewirken.

Wenn es auch zutreffend ist, dass – wie der Bw. einwendet - im Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG) eine Kündigung seitens des Vermieters nur gerichtlich erfolgen kann (vgl. § 33 Abs. 1 leg.cit) und dadurch aus Gründen des Mieterschutzes erschwert werden soll, so ist aber in diesem Zusammenhang auf die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 des MRG zu verweisen, wonach ein „*wichtiger Grund*“, iSd. Abs. 1 leg.cit, welcher den Vermieter zur – wenn auch gerichtlichen - Kündigung des Mietvertrages berechtigt, jedenfalls dann vorliegt, wenn der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung

mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist. Bei einem – auch im gegenständlichen Fall vorliegenden - Rückstand der Bezahlung des Mietzinses kann also von der seitens des Bw. eingewendeten „*faktischen Unkündbarkeit*“ (vgl. Pkt. 5. c der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2009 = Pkt. 10. der Entscheidung) keine Rede sein.

(32) Zusammenfassung

Zusammengefasst sei nochmalig der komprimierte Geschehensablauf verdeutlicht:

Der Bw. erwirbt eine Betriebsliegenschaft, deren Wert hauptsächlich durch Gebäude repräsentiert wird, zu Vermietungszwecken, die Finanzierung erfolgt zunächst durch die Mieterin, er gestattet der Mieterin entschädigungslos sämtliche noch funktionsfähigen Gebäude abzureißen (selbst jene hinsichtlich derer der Mietvertrag keine Regelung enthält), übernimmt einen Teil der Abbruchkosten, akzeptiert, dass die Miete vertragswidrig stets erst im Nachhinein geleistet wird und verzichtet in der Folge für einen mehrjährigen Zeitraum überhaupt darauf.

Dass bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation von einer fremdüblichen Vereinbarung, welche einer im üblichen Wirtschaftsleben – von jeweiliger Gewinnmaximierung geprägten - üblichen Praxis entspricht, nicht die Rede sein kann, liegt wohl auf der Hand.

IV. Schlussfolgerung

(33) Da somit das gegenständliche Mietverhältnis schon dem Grunde nach nicht anzuerkennen war, erübrigt sich eine Befassung mit der Frage, ob der durch den seitens der Mieterin erfolgten Gebäudeabriss verursachte Buchwertabgang im berufsgegenständlichen Jahr sofort abzugsfähig ist (vgl. auch das zum Erstverfahren ergangene VwGH-Erkenntnis vom 18.11.2008, 2008/15/0089, wonach vorrangig eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob es dem Fremdvergleich entspreche, dass bei der gegebenen Mietzinshöhe es der Mieterin freigestellt werde, Gebäude im Wert von ca. ATS 5 Mio entschädigungslos abzutragen, zu erfolgen habe).

Die im berufsgegenständlichen Jahr erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umfassen somit nur jene hinsichtlich der Liegenschaft G-Str 15 und machen somit EUR 162.311,89 (= ATS 2,233.460,28) aus. Der erklärte Werbungskostenüberschuss aus der strittigen Vermietung der Liegenschaft G-Str 13 iHv. EUR 342.942,99 (= ATS 4,443.792,36) kommt hingegen nicht zum Ansatz.

(34) Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Darstellung in ATS und EUR)

Linz, am 1. Oktober 2010