

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache XY_Mitbes gegen den Bescheid des Finanzamts Braunau Ried Schärding vom 18.4.2012, vertreten durch FA_Vetr betreffend Feststellung von Einkünften für 2011 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird stattgegeben.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verwaltungsgeschehen

Die beschwerdeführende, aus zwei natürlichen Personen bestehende, Vermietungsgemeinschaft (im Folgenden Bf) war auf Grund eines im Juni 1988 abgeschlossenen, in der Folge mehrfach geänderten, Vertrages Mieterin von drei in einem Gebäude gelegenen Geschäftslokalen im Gesamtausmaß von ca. 316m². Diese wurden von ihr wiederum an mehrere Untermieter untervermietet.

Die Bf wiesen im Jahr 2011 in der Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften eine „Übertragung der Einkunftsquelle“ um einen Verkaufspreis von EUR 36.000 aus.

Über einen dahingehenden Bedenkenvorhalt der Abgabenbehörde vom 10. April 2012 an wen und wann das Mietobjekt „veräußert“ worden sei, gaben die Bf bekannt, dass die „Hausbesitzer“ (gemeint: Hauseigentümer) in ihre Untermietverträge „eingestiegen“ seien. Für den Verzicht auf das Mietrecht, welches sie zehn Jahre ausgeübt hätten, hätten sie EUR 36.000 plus Umsatzsteuer erhalten.

Der Vorhaltsbeantwortung war eine Überschussrechnung angeschlossen, die einen Einnahmenüberschuss von EUR 5.004,67 aufweist. Die Ablöse des Mietrechtes war in dieser Überschussermittlung nicht als Einnahme enthalten.

Der Vorhaltsbeantwortung war weiters eine „*Vereinbarung*“, abgeschlossen zwischen den Hauseigentümern und den Bf, beigelegt. Demnach wurde das Mietverhältnis am 1. Juli 2013 einvernehmlich aufgelöst. Als „*Gegenleistung für den Verzicht auf sämtliche Bestandrechte*“ durch die Bf verpflichteten sich die Hauseigentümer einen Betrag von EUR 36.000 zzgl. Umsatzsteuer zu leisten.

Im Bescheid über die Feststellung von Einkünften vom 18. April 2012 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bf mit EUR 42.256,67 festgesetzt. Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass auch Abstandszahlungen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählten, die „*der Hauseigentümer aus Anlass der Auflösung des Mietverhältnisses erhält, auch wenn sie nicht vom Mieter, sondern von einem Dritten geleistet werden, da sie mit der Nutzung der Einkunftsquelle, dem Miethaus, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen*“.

In der gegen diesen Bescheid am 16. Mai 2012 erhobenen Berufung (Beschwerde gemäß § 243 idF des FVwGG, BGBl I 2013/14) führten die Bf aus, sie hätten sämtliche angeforderten Unterlagen vorgelegt; die Abgabenbehörde habe die Ablösezahlung für das Bestandsrecht (Aufgabe des Mietvertrags) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. Die diesbezügliche Begründung stimme mit der Ausgangssituation nicht zusammen. Die Einkunftsquelle sei nicht das „*Miethaus*“, sondern lediglich das Untermietrecht, welches durch die Aufgabe erlösche. Es handle sich um die Veräußerung (Aufgabe) eines Bestandsrechts, welches nur dann der Einkommensteuer unterliege, wenn die Bestandsrechte zu einem Betriebsvermögen gehörten oder die Entschädigungen in Rentenform zufließen (EStR 2000 Rz 6892).

Im gegenständlichen Fall sei die Ablösezahlung vom Hauseigentümer betrieben und von den Bf nur unter der Bedingung der Einstellung des laufenden Prozesses angenommen worden. Die Ablösezahlung sei daher als Entschädigungszahlung für die Aufgabe von möglichen Untervermietungen zu sehen, noch dazu, weil der Untermietvertrag befristet gewesen sei und es durch die Klage womöglich zu hohen Verlusten aus Vermietung und Verpachtung gekommen wäre.

Die Entschädigung könne keinesfalls als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesehen werden, da die Vereinbarung nicht im ursprünglichen Mietvertrag verankert gewesen, sondern als eigener Vertrag ausgehandelt worden sei. Der Betrag lasse sich auch nicht aus Untermietzahlungen oder den bisherigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ableiten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2012 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass Entschädigungen für die Aufgabe von Bestandrechten iSd § 32 Abs. 1 lit d EStG 1988 nur dann steuerpflichtig seien, wenn sie zu einem Betriebsvermögen zählten. Derartige Einkünfte seien Entschädigungen für die Aufgabe von Bestandrechten deren zwangsweise

Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweislich unmittelbar drohe.

Auch wenn die Ablöse unter der Bedingung gezahlt worden sei, dass ein bereits laufender Prozess eingestellt werde, handle es sich um keine unmittelbar drohende Enteignung und sie könne daher nicht zu den Einkünften gemäß § 32 Abs. 1 lit d EStG 1988 gezählt werden.

Laut der genannten Vereinbarung seien das Mietverhältnis zwischen Eigentümern und den Bf aufgelöst und in der Folge auch die Untermietverträge worden. Die dafür geleistete Entschädigungszahlung seitens des Vermieters stehe daher im direkten Zusammenhang mit der Vermietung. Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählten auch Abstandszahlungen (Ablösen), die in diesem Fall der Mieter aus Anlass der Auflösung eines Mietverhältnisses erhalte, auch wenn sie nicht vom Untermieter, sondern vom Vermieter geleistet würden, da sie mit der Nutzung der Einkunftsquelle in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden (EStR 2000 Rz 6408).

Im dagegen am 2. Oktober 2012 eingebrachten Vorlageantrag hielten die Bf den Ausführungen der Abgabenbehörde entgegen:

EStR 2000 Rz 6408 besage, dass zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Abstandszahlungen zählten, die der Hauseigentümer aus Anlass der Auflösung des Mietverhältnisses erhalte, auch wenn sie von einem Dritten geleistet würden, da sie mit der Nutzung der Einkunftsquelle, dem Miethaus, in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden (VwGH 16.5.1958, 1070/57).

Es sei richtig, dass die im vorliegenden Fall geleistete Ablöse „*in einem gewissen Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung*“ stehe. Jedoch beziehe sich EStR 2000 Rz 6408 auf den Fall, dass ein Hauseigentümer aus Anlass der Begründung, Änderung oder Auflösung eines Mietverhältnisses eine Ablöse erhalte und nicht auf den Fall, dass ein Mieter vom Vermieter für die Aufgabe des Mietverhältnisses und die damit in Zusammenhang stehende Möglichkeit der Untervermietung eine Ablöse erhalte.

Laut der angeführten Vereinbarung sei das Mietverhältnis der Bf aufgelöst worden. Für die Bf sei dieses Mietverhältnis und in weiterer Folge die Untervermietung die Einkunftsquelle an sich. Es habe nicht der Hauseigentümer für die Auflösung eines Mietverhältnisses eine Ablösezahlung erhalten, sondern der Mieter für die Aufgabe des Mietrechts und somit der Möglichkeit der weiteren Untervermietung. Es sei nicht nur ein Mietverhältnis des Hauseigentümers mit seinem Mieter, sondern die gesamte Einkunftsquelle aufgegeben worden. Es liege daher keine Ablösezahlung iSd EStR 2000 Rz 6408 vor, sondern eine Zahlung als Entschädigung für die Aufgabe einer Einkunftsquelle bzw. eines sonstigen Rechtes, welches allenfalls als Spekulationsgewinn der Besteuerung unterliegen könne. Es mache einen wesentlichen Unterschied, ob jemand seine gesamte Einkunftsquelle (hier: Bestandsrecht) aufgabe oder nur die mit der Einkunftsquelle im Zusammenhang stehenden Vertragsverhältnisse (einen Mietvertrag).

Erwägungen des Bundesfinanzgerichts

Festgestellter Sachverhalt

Die Bf, eine Vermietungsgemeinschaft, war Mieterin von drei in einem Gebäude gelegenen Geschäftslokalen im Gesamtausmaß von ca. 316m². Diese wurden von ihr wiederum an mehrere Untermieter untervermietet. Für den Verzicht auf die Ausübung dieses Mietrechts erhielt die Bf seitens der Hauseigentümer im Jahr 2011 eine Ablöse iHv EUR 36.000 plus Umsatzsteuer, deren ertragsteuerliche Behandlung strittig ist.

Beweiswürdigung

Der gegenständliche Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem Parteivorbringen bzw den von den Parteien vorgelegten Unterlagen.

Rechtliche Beurteilung

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Bf von den Hauseigentümern für den Verzicht auf die Aufgabe ihrer Mietrechte zum 31. Juli 2011 einen Betrag von EUR 36.000 (plus Umsatzsteuer) erhalten haben.

Strittig ist die abgabenrechtliche Beurteilung, dh allfällige Einkommensteuerpflicht dieses Vorgangs: die Bf ordnen diese Entschädigung der Aufgabe des Mietrechts bzw der Einkunftsquelle zu, sodass sich infolge des Ablaufs der Spekulationsfrist keine Steuerpflicht (mehr) ergebe, während die Abgabenbehörde einen unmittelbaren Konnex zur steuerpflichtigen Vermietung als gegeben erachtet und die Entschädigung daher dieser Einkunftsart zuordnet.

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

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören, sonstige Einkünfte.

Gemäß § 30 Abs 1 EStG 1988 in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre (lit a), bei anderen Wirtschaftsgütern nicht mehr als ein Jahr (lit b) beträgt.

Nach *Doralt* (EStG⁹ § 28 Tz 12) fällt ein Entgelt für einen Verzicht auf das Nutzungsrecht, auf dessen Grundlage Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, nicht unter § 28 EStG 1988 (Verweis auf VwGH 10.2.1987, 86/14/0125; BFH 9.8.1990, X R 140/88, BStBl 1990 II 1026). Im von *Doralt* erwähnten VwGH-Erkenntnis wie auch in jenem vom 16.9.1986, 83/14/0123, hat der VwGH ausgeführt, dass Erlöse aus der Übertragung der Einkunftsquelle selbst einer Entschädigung für den Verlust der Einkunftsquelle gleichzusetzen sei. Es handle sich um eine bloße Vermögensumschichtung, die vom Tatbestand der Vermietung und Verpachtung, unter den nur bestimmte Vermögenserträge fielen, nicht umfasst sei.

Im oben angeführten BFH-Urteil aus 1990 führte der Gerichtshof aus, dass Entschädigungszahlungen an den Nutzungsberechtigten nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. Dies würde nämlich voraussetzen, dass sich die Zahlungen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Gegenleistung für die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung des überlassenen Gegenstandes darstellen, wobei dieser in seinem Substanzwert erhalten bleibt (ebenso BFH 18.8.1977, VIII R 7/74, BStBl 1977 II 796).

Dieser Ansicht hat sich unter Verweis auf die oben genannten VwGH-Erkenntnisse aus 1986 und 1987 im Übrigen auch das BMF angeschlossen: demnach ist die entgeltliche Abgabe einer Einkunftsquelle, aus der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, nicht diesen Einkünften zuzurechnen (RdW 1997, 376). Das BMF hat noch ausdrücklich ergänzt, dass daher die Ablöse eines nichtbetrieblichen Mietrechts außerhalb der Spekulationsfrist – abgesehen vom Ausnahmefall eines Rentengeschäfts – nicht der Einkommensteuer unterliege. Dem schließt sich auch *Doralt* an: ein derartiger Verzicht fällt nicht unter § 29 Z 3 EStG 1988 (vgl EStG⁹ § 28 Tz 12) bzw. ist seiner Ansicht nach ein derartiger Verzicht auf ein Mietrecht einer Veräußerung gleichzusetzen (vgl EStG⁹ § 30 Tz 36).

Nach Ansicht des erkennenden Richters des Bundesfinanzgerichts liegt im gegenständlichen Fall genau dieser Fall vor: die Bf haben ihr Mietrecht bzw das Recht, das von ihnen gemietete Bestandsobjekt ihrerseits gegen Entgelt unterzuvermieten, gegen eine entsprechende, vom Hauseigentümer geleistete, Entschädigung aufzugeben. Dies ist wirtschaftlich gesehen mit der Veräußerung des Mietobjekts zu vergleichen bzw kommt einem derartigen Vorgang gleich, selbst wenn unzweifelhaft ein „gewisser *Zusammenhang*“ mit der Vermietungstätigkeit besteht. Da die Spekulationsfrist in der um Beschwerdejahr geltenden Fassung jedenfalls abgelaufen ist, ergibt sich für diesen Vorgang keine Einkommensteuerpflicht; eine solche hätte sich auch bei Veräußerung des Mietobjekts nicht ergeben.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist eine (ordentliche) Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall entspricht die im Erkenntnis vertretene Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts der Judikatur, der Literatur wie auch einer Aussage des BMF, also der der belangten Behörde übergeordneten Abgabenbehörde. Sie ist daher insgesamt einheitlich beantwortet. Die von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegte Rechtsauffassung bezieht sich auf einen anderen Sachverhalt. Eine ordentliche Revision ist somit nicht zulässig.

Linz, am 7. Oktober 2014