

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung der ***1*** ***2*** ***3***-***4***, ***5***, ***6***, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Boerhavegasse 6, vom 4. Dezember 2012 gegen die Bescheide des (damaligen) Finanzamts Gänserndorf Mistelbach, 2230 Gänserndorf, Rathausplatz 9, vom 29. Oktober 2012, betreffend a) Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2009 sowie b) Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2008 und 2009, alle zur Steuernummer 18 ***7***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) in eingeschränktem Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen diese Entscheidung ist gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Entscheidungsgründe

Inhaltsübersicht

Verfahrensgang	5
Angefochtene Bescheide.....	5
Einkommensteuer 2003	5
Einkommensteuer 2008	6
Einkommensteuer 2009	6

Umsatzsteuer 2008	7
Umsatzsteuer 2009	8
Außenprüfung 2012	9
Schlussbesprechungsniederschrift und Außenprüfungsbericht vom 3. September 2012	9
Beilage 1	11
Beilage 2	12
Berufung.....	16
Beschwerdevorentscheidungen.....	22
Einkommensteuer 2003	22
Einkommensteuer 2008	23
Einkommensteuer 2009	23
Umsatzsteuer 2008	23
Umsatzsteuer 2009	23
Begründung	23
1) Entschädigung für Grundstücksinanspruchnahme:	24
2) Ausbau und Vermietung — Mietvorauszahlungen versus Darlehen:	26
Vorlageantrag.....	30
Entschädigung für Grundinanspruchnahme	32
Ausbau und Vermietung Dachgeschoss	33
Vorlage	35
Vorlagebericht.....	35
Ergänzung des Vorlageberichts	39
Einkünftefeststellungsbescheide	40
Feststellungsbescheid 2003 vom 16. November 2004	40

Berichtigungsbescheid vom 24. November 2004 zu Einkünftefeststellungsbescheid 2003	40
Feststellungsbescheid 2008 vom 2. November 2009	40
Berichtigungsbescheid vom 20. November 2009 zu Einkünftefeststellungsbescheid 2008	40
Leitungsrechte.....	41
Daten	41
Auskunft bundesweiter Fachbereich	41
Auszug aus dem Gutachten.....	42
Kaufpreissammlung.....	43
Vorhaltsbeantwortung vom 28. März 2012.....	43
Vermietung Dachgeschoss	44
Darlehensvertrag.....	44
Mietvertrag	47
Unterlagen zur Vermietung.....	53
Fachbereich des Finanzamts	54
Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 27. Juni 2012	56
Einschränkung des Vorlageantrags und Zurücknahme von Anträgen	58
Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:	58
Sachverhalt.....	58
1. Leitungsrechte.....	58
2. Dachbodenausbau.....	59
Beweiswürdigung.....	60
Rechtsgrundlagen.....	61
Leitungsrechte.....	67
Einkommensteuer	67

Höhe des steuerpflichtigen Anteils	67
Umsatzsteuer	68
Dachbodenausbau.....	69
Abgrenzung Darlehen und Vorschuss	69
Darlehen	69
Vorschuss	69
EStR 2000 Rz 6411.....	70
Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.....	70
VwGH 10.10.1996, 94/15/0121	70
VwGH 23. 5. 2000, 2000/14/0060	71
VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0027	71
Zu den Argumenten der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens	71
Zwei Verträge	71
Übergabe.....	72
Laufzeit	72
Höhe und Fälligkeit der Tilgungsraten	72
Verzinsung.....	72
Rückzahlungsverpflichtung	72
Darlehen gegeben	73
Keine Vorausleistungen.....	74
Kein Zufluss	74
Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide.....	74
Besteuerungsgrundlagen	75
Einkommensteuer 2003	75

Einkommensteuer 2008	76
Einkommensteuer 2009	78
Umsatzsteuer 2008	80
Umsatzsteuer 2009	81
Revisionszulassung	82
Finanzamt Österreich	83
[...]	

Verfahrensgang

Angefochtene Bescheide

Das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach erließ mit Datum 29. Oktober 2012 gegenüber der Berufungswerberin (Bw) und späteren Beschwerdeführerin (Bf) ****1**** ****2**** ****3****-****4**** unter anderem folgende Bescheide, die Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens bilden:

Einkommensteuer 2003

Ausgehend von einem Einkommen von 306.790,09 € wurde die Einkommensteuer mit 142.188,07 € festgesetzt (OZ 2).

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		227.410,93 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-34,00 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
SOZIALVERS.ANSTALT DER BAUERN	10.049,62 €	10.049,62 €
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen		3.789,54 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		72.144,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		313.360,09 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.		
Steuerberatungskosten		-6.495,00 €
Kirchenbeitrag		-75,00 €
Einkommen		306.790,09 €

Begründend wurde auf die Beilage 1 der Niederschrift und des Berichts über die Außenprüfung vom 3. September 2012 verwiesen.

Einkommensteuer 2008

Ausgehend von einem Einkommen von 1.185.894,90 € wurde die Einkommensteuer mit 578.049,32 € festgesetzt (OZ 3).

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		371.069,48 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
SOZIALVERS.ANSTALT DER BAUERN	26.741,64 €	26.741,64 €
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen		4.397,77 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		784.566,01 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.186.774,90 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.		
Steuerberatungskosten		-780,00 €
Kirchenbeitrag		-100,00 €
Einkommen		1.185.894,90 €

Begründend wurde auf die Niederschrift und den Bericht über die Außenprüfung vom 3. September 2012 verwiesen.

Einkommensteuer 2009

Ausgehend von einem Einkommen von 1.267.056,58 € wurde die Einkommensteuer mit 608.448,31 € festgesetzt (OZ 4).

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		441.584,85 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-16,97 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
SOZIALVERS.ANSTALT DER BAUERN	27.443,64 €	27.443,64 €
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen		8.572,32 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		788.335,55 €
Sonstige Einkünfte		
Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte ohne		
Substanzgewinne aus Investitionsfonds	2.177,19 €	2.177,19 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.268.096,58 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Steuerberatungskosten		-780,00 €
Kirchenbeitrag		-200,00 €
Einkommen		1.267.056,58 €

Begründend wurde auf die Niederschrift und den Bericht über die Außenprüfung vom 3. September 2012 verwiesen.

Umsatzsteuer 2008

Ausgehend von einem Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch von 844.487,22 € und Vorsteuern von -121.376,90 € wurde die Umsatzsteuer mit -10.579,90 € (Gutschrift) festgesetzt (OZ 5).

UMSATZSTEUERBESCHEID 2008**Die Umsatzsteuer**

wird für das Jahr 2008

festgesetzt mit -10.579,90 €

Bisher war vorgeschrieben -40.057,37 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von 29.477,47 €

Dieser Betrag war bereits fällig.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) 902.011,02 €

Davon steuerfrei **ohne** Vorsteuerabzug
übrige steuerfreie Umsätze
ohne Vorsteuerabzug -57.523,80 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) 844.487,22 €

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	263.475,45 €	52.695,09 €
10 % ermäßigter Steuersatz	581.011,77 €	58.101,18 €

Summe Umsatzsteuer 110.796,27 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern -121.376,17 €

Gutschrift -10.579,90 €

Begründend wurde auf die Niederschrift und den Bericht über die Außenprüfung vom 3. September 2012 verwiesen.

Umsatzsteuer 2009

Ausgehend von einem Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch von 906.699,65 € und Vorsteuern von -211.429,71 € wurde die Umsatzsteuer mit -98.641,54 € (Gutschrift) festgesetzt (OZ 6).

UMSATZSTEUERBESCHEID 2009

Die Umsatzsteuer
wird für das Jahr 2009

festgesetzt mit	-98.641,54 €
Bisher war vorgeschrieben	-125.914,27 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	27.272,73 €
---	--------------------

Dieser Betrag war bereits fällig.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	906.699,65 €
--	---------------------

Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug § 6 Abs. 1 Z 2 bis 7 sowie § 23 Abs. 5	-57.769,98 €
---	---------------------

Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	-14.794,68 €
--	---------------------

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	834.134,99 €
---	---------------------

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	257.867,43 €	51.573,49 €
10 % ermäßigter Steuersatz	576.267,56 €	57.626,76 €

Summe Umsatzsteuer	109.200,25 €
---------------------------------	---------------------

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-211.429,71 €
-----------------------------------	----------------------

Kürzung gemäß § 12 Abs. 3 iVm Abs. 4 und 5	+3.587,92 €
---	--------------------

Gutschrift	-98.641,54 €
-------------------------	---------------------

Begründend wurde auf die Niederschrift und den Bericht über die Außenprüfung vom 3. September 2012 verwiesen.

Außenprüfung 2012

Bei der Beschwerdeführerin fand eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 statt, wobei auch Feststellungen betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 getroffen wurden (OZ 36).

Schlussbesprechungsniederschrift und Außenprüfungsbericht vom 3. September 2012

Die gemäß [§ 149 Abs. 1 BAO](#) ausgefertigte Niederschrift über die Schlussbesprechung und der gemäß [§ 150 BAO](#) erstattete Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 3. September 2012 führen unter anderem aus:

*Steuerliche Feststellungen**Tz. 1 Einräumung von Leitungsrechten**Dazu wird auf die Ausführungen in der Beilage 1 verwiesen.**Tz. 2 Ausbau und Vermietung Dachgeschoss*****g***, ***g*****Dazu wird auf die Ausführungen in der Beilage 2 verwiesen.**Änderungen der Besteuerungsgrundlagen**Umsatzsteuer***Umsatzsteuer****[000] Steuerbarer Umsatz**

<u>Zeitraum</u>	<u>2008</u> Euro	<u>2009</u> Euro
Vor Bp	618.260,07	633.972,38
Tz. 1 Einräumung von Leitungsrechten	11.023,68	
Tz. 2 Ausbau und Vermietung Dachgeschoss	272.727,27	272.727,27
Nach Bp.	902.011,02	906.699,65

[022] 20% Normalsteuersatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2008</u> Euro
Vor Bp	252.451,77
Tz. 1 Einräumung von Leitungsrechten	11.023,68
Nach Bp.	263.475,45

[029] 10% Ermäßigter Steuersatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2008</u> Euro	<u>2009</u> Euro
Vor Bp	308.284,50	303.540,29
Tz. 2 Ausbau und Vermietung Dachgeschoss	272.727,27	272.727,27
Nach Bp.	581.011,77	576.267,56

*Einkommensteuer***Einkommensteuer****[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

<u>Zeitraum</u>	<u>2008</u> Euro	<u>2009</u> Euro
Vor Bp	500.815,06	515.608,28
Tz. 1 Einräumung von Leitungsrechten	11.023,68	
Tz. 2 Ausbau und Vermietung Dachgeschoss	272.727,27	272.727,27
Nach Bp.	784.566,01	788.335,55

Beilage 1

Entschädigung für Grundinanspruchnahme

Mit Dienstbarkeitsverträgen vom 01.04.2003 und 04.03.2008 hat Frau ***1*** ***2*** ***3***-***4*** als Grundeigentümerin der EVN AG bzw. der EVN Netz GmbH, ... die Dienstbarkeit Duldung der Verlegung einer Gasleitung und Lichtwellenleiterkabel, deren Bestand und Betrieb auf den Grundstücken in der Katastralgemeinde ***10***, GstNr ***11***/1 und ***12***, beide EZ ***13*** eingeräumt.

Dafür hat sie im Jahr 2003 Entschädigungen von € 32.152,86 und im Jahr 2008 Entschädigungen von € 13.228,42, jeweils einschließlich 20% Umsatzsteuer erhalten. In den Rechnungen über die Entschädigungen wurde die an Frau ***3***—***4*** vergebene UID-Nr. ATU***14*** ausgewiesen.

Die genannten Entschädigungen wurden bisher steuerlich nicht berücksichtigt.

Aus dem Zufluss von Entschädigungen für die Einräumung der Dienstbarkeit erzielt Frau ***3***-***4*** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aus steuerlicher Sicht sind die zugeflossenen Beträge in einen Anteil der nicht steuerbaren Bodenwertminderung und einen steuerpflichtigen Entschädigungsteil aufzuteilen.

Die Bodenwertminderung definiert sich als Wertverlust am reinen Grund und Boden-Verkehrswert. Festzustellen ist, um wie viel weniger ein potentieller Käufer für ein Grundstück zahlen würde, das durch ein Leitungsrecht belastete ist bzw. wie groß die Differenz zwischen Wert des Grundstücks vor und nach der Einräumung des Leitungsrechtes ist.

Grundsätzlich kann jedoch die Bodenwertminderung nicht höher sein als der Wert des belasteten Grund und Bodens.

Bei Verkäufen landwirtschaftlich genutzter Grundstücke ist ein Unterschied zwischen belasteten Flächen und nicht belasteten Flächen, bezogen auf den Parameter Leitungsdienstbarkeit, nicht nachweisbar.

Die Fachliteratur bietet hierzu folgende Ausführungen:

Im Bewertungskatalog für Ziviltechniker wird für unterirdische Leitungen eine Verkehrswertminderung von 0,5% bis 10% bezogen auf das ganze Grundstück bzw. auf die Wirtschaftseinheit und bezogen auf die Servitutsfläche von 4 bis 25% als schlüssig erachtet.

F.W. Ross, F. Brachmann, P. Holzner sehen die Wertminderung bezogen auf den Schutzstreifen in der Beschränkung auf die landwirtschaftliche Nutzung der belasteten Grundstücksfläche und daher den Wert dieser Fläche in der Höhe der landwirtschaftlich genutzten Grundflächen.

Auf diesen Wertansätzen basiert auch die von der Finanzverwaltung angewendete pauschale Ermittlung des Ansatzes der Bodenwertminderung, wenn ein überprüfbares Gutachten nicht vorliegt.

Bis zu einem Entschädigungsbetrag von € 15.000,00 sind 30% des Betrages als nicht steuerbare Bodenwertminderung anzuerkennen. Der Ansatz von 30% von soll zur Verwaltungsökonomie und einer Vereinfachung der Behandlung von Entschädigungen beitragen und beinhaltet auch alle mit dem Leitungsrecht in Zusammenhang stehenden sonstigen Aufwendungen.

<u>Umsatzsteuer:</u>	2003	2008
steuerpflichtige Lieferungen und Leistungen zum Normalsteuersatz	26.794,05	11.023,68
<u>Überschuss aus Vermietung und Verpachtung</u>	2003	2008
Entschädigung für Einräumung von Dienstbarkeit	26.794,05	11.023,68
nicht steuerbare Bodenwertminderung - 30% von €15.000,00	-4.500,00	0,00
Überschuss	22.294,05	11.023,68

Beilage 2

Ausbau und Vermietung Dachgeschoss ***8***, ***9***

Frau ***1*** ***2*** ***3***-***4*** ist Alleineigentümerin der Liegenschaft ***8***, ***9***.

Über den Mietvertrag vom 30.12.2005 vermietet diese den oberhalb des 5. Obergeschosses im Hause ***9***, ***8*** gelegenen, nach den Plänen der Mieter, jedoch mit der Vermieterin als Bauherrin auszubauenden Dachboden mit der darüberliegenden Dachterrasse mit einer Gesamtfläche nach den derzeitigen Ausbauplänen von ca. 378 m² an Herrn ***15*** ***16*** ***17*** ***18*** ***19*** und Frau ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19***, beide in D-***22*** ***23*** wohnhaft.

Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, kann von beiden Vertragsteilen zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden, wobei die Vermieterin für den Zeitraum von 25 Jahren auf die Geltendmachung einer Kündigung verzichtet.

Als Mietzins werden € 13,50 pro m² Wohnnutzfläche und € 6,75 pro m² Terrasse, zuzüglich Betriebskosten vereinbart. Der Mietzins ist wertgesichert.

Bezüglich weiterer Vertragsinhalte wird auf den Mietvertrag verwiesen.

Zum Ausbau des Dachbodens haben die künftigen Mieter der künftigen Vermieterin und Liegenschaftseigentümerin über den Darlehensvertrag vom 30.12.2005 ein zinsenloses Darlehen von € 600.000,00 gewährt, das entsprechend dem Baufortschritt ausbezahlt werden soll. Sollten die Kosten der durchzuführenden Arbeiten höher ausfallen, verpflichten sich die Darlehensgeber diese zusätzlichen Kosten durch ergänzende Darlehensgewährung zu finanzieren.

Die Rückzahlung des Darlehens soll durch Gegenverrechnung mit dem Mietzins des am gleichen Tag abgeschlossenen Mietvertrages erfolgen. Für die Dauer der Gegenverrechnung verzichtet die Darlehensnehmerin auf eine Geltendmachung der Wertsicherung aus dem Mietvertrag.

Bezüglich weiterer Vertragsinhalte wird auf den Darlehensvertrag verwiesen.

Der Zufluss der Darlehensbeträge erfolgte am 12.08.2008 im Betrag von € 100.000,00, am 18.11.2008 im Betrag von € 200.000,00, am 07.04.2009 im Betrag von € 100.000,00 und am 28.09.2009 im Betrag von € 200.000,00.

Das Finanzamt qualifiziert diese Darlehensgewährung als Mietzinsvorauszahlung.

Der Darlehensbegriff ist in § 983 BAO [richtig: § 983 ABGB] festgelegt- Im Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darlehensgeber, dem Darlehensnehmersvertreter Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

§ 984 ABGB führt aus:

(1) Gegenstand eines Darlehensvertrags können Geld oder andere vertretbare Sachen sein. Ein Darlehen kann entweder unentgeltlich oder gegen Entgelt gewährt werden. Wenn die Parteien nichts über ein Entgelt vereinbaren, gilt der Darlehensvertrag im Zweifel als entgeltlich.

(2) Ein unentgeltlicher Darlehensvertrag ohne Übergabe der Sachen ist nur wirksam, wenn der Darlehensgeber seine Vertragserklärung schriftlich abgibt.

Möglich ist es, zu vereinbaren, dass das Darlehen einem bestimmten Verwendungszweck gewidmet sein soll (TZ 8 zu § 983 ABGB, ABGB-ON, Kletecka/Schauer). Die Vereinbarung eines Verwendungszwecke (dazu Rz 8) ist zulässig und wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass § 983 davon spricht, dass die Darlehensvaluta dem Darlehensnehmer zur freien Verfügung stehen muss (TZ 9 letzter Satz zu § 983 ABGB, ABGB-ON, Kletecka/Schauer).

Zum Wesen des Darlehensvertrages gehört die Verpflichtung des Darlehensnehmers zur Rückgabe ebenso vieler Sachen derselben Gattung und Güte, wie er als Darlehensvaluta erhalten hat.

Ist das Erhaltene nicht zurückzustellen, liegt kein Darlehensvertrag, sondern zB ein Kaufvertrag mit Vorauszahlung des Kaufpreises oder eine Gesellschaft vor (TZ 12 erster und zweiter Satz zu § 983 ABGB, ABGB-ON, Kletecka/Schauer).

Da in zugrundeliegendem Falle jedenfalls nicht der gesamte hingegebene Geldbetrag in Geldform (also in derselben Gattung und Güte, wie in § 982 ABGB gefordert) zurückgegeben wird, sondern die „Rückzahlung“ in Form einer Mietberechtigung erfolgt, liegt in zivilrechtlicher Betrachtungsweise kein Darlehensvertrag (und somit kein Darlehen) vor (sh. dazu auch die genannte TZ 12 im Vorabsatz).

§ 21 BAO sieht vor, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Unter diesem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sieht die VwGH-Rechtsprechung auf dem Gebiete des Steuerrechtes betreffend Darlehensverträge ua. vor, dass die „Rückzahlung“ (abweichend von der zivilrechtlichen Regelung) in Form der Überlassung von Bestandsobjekten zur Nutzung in Mietform erfolgen kann [Die Beurteilung einer Mietzinsvorauszahlung als Darlehen hat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine vom Fortbestand des Mietvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung (vgl. VwGH 23.5.2000, [2000/14/0060](#)); eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde (VwGH 10. 10. 1996, [95/15/0121](#)).].

Der VwGH fordert im Zuge seiner Rechtsprechung aber gewisse Voraussetzungen ein um eine Zahlung nicht als sofort steuerlich wirksam, sondern als Darlehen zu sehen, so grundsätzlich auch eine Verzinsung:

Eine Beurteilung des Vertrages als Darlehen würde eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzen (VwGH 10. 10. 1996, [95/15/0121](#)).

Im Erkenntnis vom 10. Oktober 1996, 94/15/0121, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Mietvorauszahlungen u.a. ausgeführt, die Beurteilung als Darlehen habe - bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise - eine vom Fortbestand des Mietvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung (VwGH 23.5.2000, [2000/14/0060](#)).

Derartige Umstände, die für ein Darlehen sprächen, wären eindeutige Vereinbarung über die Laufzeit bzw. Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung (VwGH vom 29. Jänner 1991, [91/14/0008](#)).

Zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge enthalten jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen (VwGH vom 25.10.1994, [94/14/0067](#)).

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könnte ein Darlehen dann angenommen werden, wenn sich eine Verzinslichkeit des zugezählten Betrages ergibt oder wenn losgelöst vom Fortbestand des Mietvertrages ein Recht des Darlehensnehmers auf vorzeitige Rückzahlung besteht (vgl. VwGH 23.5.2000, [2000/14/0060](#)). — sh. dazu UFSW, GZ [RV/4371-W/02](#) vom 16.03.2005 Abschnitt IV. des Darlehensvertrages sieht unter Pkt. 4.4. vor, dass eine Verpflichtung zur Rückzahlung (des Restbetrages) nur bei Beendigung des Mietverhältnisses entsteht, eine Berechtigung auf vorzeitige Rückzahlung besteht nach diesem Verträge nicht, sondern ist in Interpretation der Ausführungen des Abschnitts IV. eindeutig davon auszugehen, dass eine Verrechnung mit den Mietforderungen erfolgen soll.

Die in Pkt. 4.4. getätigte Ausführung „frühestens jedoch 6 Jahre ab Fertigstellung und Übergabe des Mietobjekts an den Darlehensgebers“ bewirkt keine Berechtigung zur vorzeitigen Rückzahlung, sondern eine Berechtigung des Vermieters im Falle eines zeitmäßig kürzer dauernden Mietverhältnisses (als 6 Jahre ab Übergabe) den Restbetrag erst später zu bezahlen.

In Abschnitt II. des Mietvertrages wird ausgeführt, dass das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, wobei die Vermieterin für die Dauer von 25 Jahren ab Vertragserrichtung auf die Geltendmachung einer Kündigung verzichtet.

Eine Berechtigung des „Darlehens“nehmers auf vorzeitige Rückzahlung (losgelöst vom Fortbestand des Mietvertrages) besteht hier nicht, sodass - unter Berücksichtigung der VwGH-Rechtsprechung — auch unter dieser Prämisse nicht von einem Darlehensvertrag auszugehen ist; eine Verzinslichkeit wurde im Vertrag ausdrücklich ausgeschlossen.

Bei fehlender Verzinslichkeit mangelt es jedenfalls an einem Merkmal, welches den Darlehenscharakter einer Mietvorauszahlung - und damit für eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses unabhängige Rückzahlungsverpflichtung - dartun könnte (UFSW, GZ [RV/4371-W/02](#) vom 16.03.2005).

Es ist daher in zugrundeliegendem Falle von einer echten, ertragsteuerlich als zugeflossen zu betrachtenden Mietzinsvorauszahlung auszugehen.

Die steuerliche Vertreterin hat zur Beurteilung des Finanzamtes wie folgt Stellung genommen:

Unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des VwGH gestehen Sie zwar einen Zusammenhang von Darlehens- mit Mietverträgen zu, verweisen aber auf die Qualifikationsmerkmale analog zu EStR RZ 6411 und die entsprechende Judikatur des VwGH. Hierzu merken wir an, dass unseres Erachtens (wie auch in RZ 6411 dargestellt) der Umstand, dass ein Darlehen zinsenlos gewährt, nicht zugleich ein Ausschlusskriterium zur Qualifikation als Darlehensvertrag, der mit einem Mietvertrag in Verbindung steht, darstellt.

Hinsichtlich der Verweise auf die VwGH-Judikatur lässt sich festhalten, dass jener auf VwGH [2000/14/0060](#) unseres Erachtens nicht notwendig erscheint, da hier inhaltlich lediglich ein Verweis auf VwGH [94/15/0121](#) vorgenommen wird, welches auch gesondert zitiert wird. VwGH [2000/14/0060](#) stellt auf einen Fall ab, bei dem eine Mietvorauszahlung im Jahr 87 und 88 auf Antrag des Abgabepflichtigen im RM-Wege von der Abgabenbehörde als Darlehen umqualifiziert wurde. Im Jahr 96 und 97 wurde dann vom Abgabepflichtigen behauptet, es hätte sich doch um eine Mietvorauszahlung gehandelt und diese hätte nur im Zahlungsjahr erfasst werden dürfen. Hier hat sich der Beschwerdeführer (Abgabepf.) beim VwGH mit Verweis auf VwGH [94/15/0121](#) bezogen. Dies wurde aufgrund der Angaben aus den Jahren 87 und 88 allerdings (durchaus verständlicherweise) trotzdem als unbegründet abgewiesen. VwGH [94/15/0121](#) spiegelt hingegen einen ähnlich gelagerten Fall wider, allerdings gab es hier keine Vereinbarung über die Rückführung des Darlehens/der Mietzinsvorauszahlung im Zuge der Beendigung des Mietverhältnisses durch die Bestandsnehmerin. Es wurde lediglich nachträglich

eine Vereinbarung geschlossen, dass der Bestandsnehmerin ihr Interesse ersetzt werden müsse, wodurch der VwGH noch keine Rückzahlungsverpflichtung gesehen hat. Der VwGH legt in diesem Judikat daher klar, dass „eine Beurteilung des Vertrages als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzt“.

Unseres Erachtens fehlt die losgelöste Rückzahlungsverpflichtung im vorliegenden Falle nicht, da vereinbart wird, dass es eine Gegenrechnung mit dem Mietzins gibt (der auf Dauer des Darlehens nicht wertgesichert wird), somit gibt es eine eindeutige Rückzahlungshöhe. Des Weiteren gibt es einen Kündigungsverzicht auf 6 Jahre (widerspricht unseres Erachtens auch nicht) und sofern der Bestandsvertrag beendet wird, ist eine sofortige Rückführung des offenen Betrages vorgesehen, der wiederum bei Zahlungsverzug Verzugszinsen auslöst. D.h. der Fall stellt sich hier ganz anders dar, als im Judikat VwGH [94/15/0121](#), wo vom VwGH keine Rückzahlungsverpflichtung erblickt werden konnte.

Darüberhinaus ist unseres Erachtens aus dem Fakt, dass im Darlehensvertrag der Punkt der vorzeitigen Rückführung des Darlehens seitens der Darlehensnehmerin nicht angeführt wird, noch nicht zu schließen, dass diese nicht möglich ist, auch wenn sie gem. Mietvertrag auf die Dauer von 25 Jahren ab Vertragsserrichtung auf eine ordentliche Kündigung verzichtet. Die im Mietvertrag in diesem Zusammenhang angeführte vereinbarte grundbücherliche Verbücherung dieses Mietrechtes deutet uE durchaus auf eine Absicherung eines Darlehens hin.

Obige Stellungnahme bewirkt keine Änderung der Beurteilung des Darlehenszuflusses als Mietvorauszahlung.

Umsatzsteuerlich liegt bei Wertung der Zahlung als echte, zugeflossene und somit vereinnahmte Mietvorauszahlung eine Einnahme vor, für welche die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 2 Z 2 UStG mit Ablauf des Kalendermonates entstand, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Die Steuerschuld entsteht unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung und ist als Vorauszahlung für zu erbringende Leistungen zu verstehen, da Art und Umfang sowie [Textende]

<u>Umsatzsteuer:</u>	2008	2009
Mietzinsvorauszahlungen (begünstigter Steuersatz 10%)	<u>272.727,27</u>	<u>272.727,27</u>
 <u>Überschuss aus Vermietung und Verpachtung</u>	 2008	 2009
Mietzinsvorauszahlungen	<u>272.727,27</u>	<u>272.727,27</u>

Berufung

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2012 erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin „Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 20003, 2008, 2009 und gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009, alle ausgestellt am 29. Oktober 2012, eingelangt am 5. November 2012“ und führte unter anderem aus:

Im Zeitraum 17. Oktober 2011 bis 3. September 2012 (Schlussbesprechung) hat bei der Abgabepflichtigen eine abgabenrechtliche Betriebsprüfung stattgefunden. Über diese ist mit Datum 3. September 2012 (persönlich übergeben am 24. Oktober 2012) ein Bericht ergangen, der Grundlage für die Wiederaufnahme und Abänderung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die bereits rechtskräftig veranlagten Jahre 2003, sowie 2008 und 2009 ist.

Wir begründen unser Begehren wie folgt:

Entschädigung für Grundinanspruchnahme

*In den Jahren 2003 und 2008 wurden mit der EVN Dienstbarkeitsverträge abgeschlossen, die bislang leider steuerlich nicht berücksichtigt worden sind. Diese stellen dem Grunde nach Sonderbetriebseinnahmen im Zusammenhang mit der Beteiligung an der „***24*** Gutsverwaltung KG“ dar und müssten daher auch über den Feststellungsbescheid wieder aufgerollt werden. Insgesamt wurden für das Projekt 2003 und 2008 Grundstreifen von 4 m links und 4 m rechts auf einer Länge von 576 m in Anspruch genommen. Hierfür wurden auf Basis der Vergütungsrichtlinien der NÖ Landes-Landwirtschaftskammer € 5,50 pro m², somit € 44,00 pro LFM als Bodenwertminderung, € 0,5 pro m², somit € 4 pro LFM als Servitutsentschädigung und € 2,095 pro m², - somit € 16,76 pro LFM als Lichtwellenleiterentschädigung gewährt. Aus steuerlicher Sicht ist daher die Bodenwertminderung iHv € 25.344,00 (davon 2003 € 14.976,00 und 2008 € 10.368,00) steuerfrei, da es hier zur direkten Entschädigung für die in Anspruch genommenen Flächen, sowie zur Abdeckung der Verkehrswertminderung des Restgrundstückes gekommen ist. Die Servitutsentschädigung iHv € 2.304,00 (davon 2003 € 1.843,20 und 2008 € 460,80) stellt eine steuerpflichtige Einnahme dar und die Lichtwellenleiterentschädigung iHv € 69.653,76 (davon 2003 € 9.578,88 und 2008 € 74,88) wäre mit 70% der Einnahmen steuerpflichtig. Die restlichen Beträge iHv € 515,97 (davon 2003 € 395,97 und 2008 € 120,00) stellen steuerpflichtige Einnahmen für die Mühewaltung dar. In Summe sind daher unseres Erachtens € 9.577,61 (davon € 8.944,39 in 2003 und € 633,22 in 2008) als steuerpflichtige und € 28.240,12 als steuerfreie Einnahmen anzusetzen.*

Eine Zusammenstellung dieser Beträge (wie oben angeführt) wurde der Abgabenbehörde im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens zur Verfügung gestellt. Die Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) verweisen in RZ 5175 darauf, dass die Sätze der Landwirtschaftskammern zwar keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung entfalten (VwGH 7.7.2011, [2008/15/0142](#)), allerdings ist in einem Fall, in dem Zweifel an der Richtigkeit der Sätze bestehen, ein sachkundiger Bediensteter des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung zur Überprüfung dieser heranzuziehen.

Dies ist im vorliegenden Fall nicht erfolgt. Im Betriebsprüfungsbericht findet sich lediglich ein Verweis auf einen Bewertungskatalog für Ziviltechniker, aus dem sich laut Abgabenbehörde die pauschale Ermittlung des Ansatzes der Bodenwertminderung ableitet, wenngleich hierfür leider

keinerlei Zahlen angeführt werden. Stattdessen wird in Anwendung der RZ 5174 der EStR ein pauschaler Ansatz von 30% (bis zu einer Höhe von € 15.000,00) gewährt, wodurch insgesamt € 33.317,73 (davon 2003 € 22.924,05 und 2008 € 11.023,68) als steuerpflichtige Einnahmen dargestellt werden.

Da es im vorliegenden Fall zu gravierenden Abweichungen der angesetzten Sätze laut Vergütungsrichtlinien der NÖ Landes-Landwirtschaftskammer und der vom Finanzamt gewährten pauschalen Ausgaben von max. € 4.500,00 kommt, tritt in diesem Fall unseres Erachtens der angeführte Aspekt der Verwaltungsökonomie eindeutig in den Hintergrund und die Abgabenbehörde hätte bereits im Betriebsprüfungsverfahren einen sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung zu Rate ziehen müssen.

Wir beantragen daher die Festsetzung der steuerpflichtigen Einnahmen für die Jahre 2003 und 2008 auf Basis der oben im 1. Absatz angeführten Beträge festzusetzen,

Ausbau und Vermietung Dachgeschoss *8***, ***9*****

Wie bereits im Betriebsprüfungsverfahren dargelegt, wird seitens der Abgabenbehörde Unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des VwGH zwar ein Zusammenhang von Darlehens- mit Mietverträgen zugestanden, allerdings wird aber auf die Qualifikationsmerkmale analog zu EStR RZ 6411 und die entsprechende Judikatur des VwGH verwiesen. Hierzu möchten wir nochmals anmerken, dass unseres Erachtens (wie auch in RZ 6411 dargestellt) der Umstand, dass ein Darlehen zinsenlos gewährt, nicht zugleich ein Ausschlusskriterium zur Qualifikation als Darlehensvertrag, der mit einem Mietvertrag in Verbindung steht, darstellt, da auch in den Richtlinien lediglich ein Verweis auf eine „allfällige“ Verzinsung angeführt wird.

Hinsichtlich der Verweise der Abgabenbehörde auf die VwGH-Judikatur lässt sich festhalten, dass jener auf VwGH [2000/14/0060](#) unseres Erachtens nicht notwendig erscheint, da hier inhaltlich nur ein Verweis auf VwGH 94/15/0121 vorgenommen wird und dieses Judikat wird ohnehin gesondert zitiert. VwGH [2000/14/0060](#) stellt auf einen Fall ab, bei dem eine Mietvorauszahlung im Jahr 87 und 88 auf Antrag des Abgabepflichtigen im RM-Wege von der Abgabenbehörde als Darlehen umqualifiziert wurde. Im Jahr 96 und 97 wurde dann vom Abgabepflichtigen behauptet, es hätte sich doch um eine Mietvorauszahlung gehandelt und diese hätte nur im Zahlungsjahr erfasst werden dürfen. Hier hat sich der Beschwerdeführer (Abgabepfl.) beim VwGH mit Verweis auf VwGH [94/15/0121](#) bezogen. Dies wurde aufgrund der Angaben aus den Jahren 87 und 88 allerdings (durchaus verständlicherweise) trotzdem als unbegründet abgewiesen.

VwGH [94/15/0121](#) spiegelt hingegen einen ähnlich gelagerten Fall wider, allerdings gab es hier keine Vereinbarung über die Rückführung des Darlehens/der Mietzinsvorauszahlung im Zuge der Beendigung des Mietverhältnisses durch die Bestandsnehmerin. Es wurde lediglich nachträglich eine Vereinbarung geschlossen, dass der Bestandsnehmerin ihr Interesse ersetzt

werden müsse, wodurch der VwGH noch keine Rückzahlungsverpflichtung gesehen hat. Der VwGH legt in diesem Judikat daher klar, dass „eine Beurteilung des Vertrages als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzt.“

Unseres Erachtens fehlt die losgelöste Rückzahlungsverpflichtung im vorliegenden Falle nicht, da vereinbart wird, dass es eine Gegenrechnung mit dem Mietzins gibt (der auf Dauer des Darlehens nicht wertgesichert wird), somit gibt es eine eindeutige Rückzahlungshöhe. Des Weiteren gibt es einen Kündigungsverzicht auf 6 Jahre (widerspricht unseres Erachtens auch nicht) und sofern der Bestandsvertrag beendet wird, ist eine sofortige Rückführung des offenen Betrages vorgesehen, der wiederum bei Zahlungsverzug Verzugszinsen auslöst. D.h. der Fall stellt sich hier ganz anders dar, als im Judikat VwGH [94/15/0121](#), wo vom VwGH keine Rückzahlungsverpflichtung erblickt werden konnte.

Darüberhinaus ist unseres Erachtens aus dem Fakt, dass im Darlehensvertrag der Punkt der vorzeitigen Rückführung des Darlehens seitens der Darlehensnehmerin nicht angeführt wird, noch nicht zu schließen, dass diese nicht möglich ist, auch wenn sie gem. Mietvertrag auf die Dauer von 25 Jahren ab Vertragserrichtung auf eine ordentliche Kündigung verzichtet. Die im Mietvertrag in diesem Zusammenhang angeführte vereinbarte grundbücherliche Verbücherung dieses Mietrechtes deutet uE durchaus auf eine Absicherung eines Darlehens hin.

Wir gehen daher davon aus, dass die Qualifizierung des Darlehens als ebensolches nicht in Frage gestellt ist, da (wie auch der zuständige Umsatzsteuer-Fachexperte des Finanzamtes Dr. ***25*** unter Berufung auf die Klarstellung in VwGH 94/15/0121 vermerkt) „einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegensteht, als es sich dabei (Verknüpfung mit einem Mietvertrag) lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den .Mietzinsszahlungen handelt“.

Zu der von der Abgabenbehörde vertretenen Ansicht, dass ein Darlehen verzinst sein müsse, um als solches gewertet werden zu können, möchten wir auf die EStR RZ 6411 und VwGH [2006/13/0127](#) verweisen, wodurch im Falle der Gewährung eines zinsenlosen Darlehens, dem Darlehen im Umfang des dadurch verschafften Zinsgewinns allenfalls mietzinserhöhender Entgeltcharakter zukommen kann. Der dadurch entstehende geldwerte Vorteil müsste in diesem Fall als Einnahme im Rahmen der Vermietung erfasst werden.

Im Gegensatz dazu vertritt im vorliegenden Fall die Abgabenbehörde aber die Ansicht, dass es sich nicht um eine Darlehensgewährung, sondern um eine Mietvorauszahlung handelt, wodurch die Zuflüsse des Darlehens sofort als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen wären, was unseres Erachtens seitens des Finanzamtes aber keineswegs schlüssig dargestellt wird und nur mit dem Verweis auf die Zinslosigkeit des Darlehens auch durch die Judikatur und die Richtlinien nicht gedeckt erscheint.

Vielmehr stellt die Kombination eines Miet- und eines Darlehensvertrages eine durchaus öfter gewählte Variante dar, die in Verbindung mit der von der Abgabenbehörde gewählten Vorgangsweise zu einem der wirtschaftlichen Betrachtungsweise widersprechenden Ergebnis und vor allem zu massiven steuerlichen Verschiebungen führen würde. Im vorliegenden Fall müsste nämlich nach Ansicht der Abgabenbehörde das Darlehen iHv € 600.000,00 als Bruttomietvorauszahlung innerhalb von 2 Jahren als Mieteinkünfte versteuert werden, wohingegen die korrespondierenden Ausgaben als Herstellungskosten nur im Zuge der Abschreibung auf 50 Jahre geltend gemacht werden können.

Im Übrigen wird auch in der Literatur konträr zur von der Abgabenbehörde angewandten Methodik in Kohler/Wakounig/Berger, „Steuerleitfaden zur Vermietung“ im Kapitel A.5.3. darauf verwiesen, dass wenn „die vom Mieter bezahlte Vorauszahlung bei vorzeitiger Beendigung des Mietvertrages anteilig zurückzuzahlen ist, so wird im Zeitpunkt der Hingabe ein Darlehen unterstellt; jedes Jahr fließt von diesem Darlehensbetrag dem Vermieter der anteilige Jahresbetrag zu; damit erfolgt die Versteuerung verteilt auf die Laufzeit der Vorauszahlung.“

*Ungeachtet dessen beantragen wir die Zuflüsse iHv € 600.000,00 in den Jahren 2008 und 2009 bestimmungsgemäß als Darlehen zu behandeln und daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt ***9***, ***8*** erklärungsgemäß festzusetzen, wodurch es auch hinsichtlich dieser Zuflüsse zu keiner Änderung der Umsatzsteuer in den Jahre 2008 und 2009 kommt.*

Aufgrund der angeführten Punkte in der Rechtsmittelschrift stellen wir daher den Antrag die angeführten erlassenen Bescheide wie folgt abgeändert festzusetzen:

*Einkommensteuer***Einkommensteuer 2003:**

<u>Einkünfte § 21 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 227.410,93
<u>Einkünfte § 23 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 34,00-
<u>Einkünfte § 25 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 10.049,62
<u>Einkünfte § 27 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 3.789,54
<u>Einkünfte § 28 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 72.144,00
zzgl. 30% pauschale Bodenwertminderung, max.	EUR 4.500,00
abzgl. steuerfreie Bodenwertminderung EVN	EUR 14.976,00-
abzgl. steuerfreie Lichtwellenleiterentschädigung EVN	EUR 2.873,66-
Summe	<u>EUR 58.794,34</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 300.010,43

Einkommensteuer 2008:

<u>Einkünfte § 21 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 371.069,48
<u>Einkünfte § 25 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 26.741,64
<u>Einkünfte § 27 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 4.397,77
<u>Einkünfte § 28 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 784.566,01
abzgl. als Mietvorauszgl. dargestelltes Darlehen	EUR 272.727,27-
abzgl. steuerfreie Bodenwertminderung EVN	EUR 10.368,00-
abzgl. steuerfreie Lichtwellenleiterentschädigung EVN	EUR 22,46-
Summe	<u>EUR 501.448,28</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 903.657,17

Einkommensteuer 2009:

<u>Einkünfte § 21 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 441.584,85
<u>Einkünfte § 23 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 16,97-
<u>Einkünfte § 25 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 27.443,64
<u>Einkünfte § 27 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 8.572,32
<u>Einkünfte § 28 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	EUR 788.335,55
abzgl. als Mietvorauszgl. dargestelltes Darlehen	EUR 272.727,27-
Summe	EUR 515.608,28
<u>Einkünfte § 30 EStG</u> gem. Bescheid vom 29.10.2012	<u>EUR 2.177,19</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 995.369,31

*Umsatzsteuer***Umsatzsteuer 2008:**

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen gem. USt-Bescheid 2008 v. 29.10.2012	EUR 902.011,02
abzgl. als Mietvorauszgl. dargestelltes Darlehen	<u>EUR 272.727,27-</u>
	EUR 629.283,75
Steuerfrei ohne Vorsteuerabzug	<u>EUR 57.523,80-</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 571.759,95
Davon mit 20% Umsatzsteuer	EUR 263.475,45
Davon mit 10% Umsatzsteuer	EUR 308.284,50

Umsatzsteuer 2009:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen gem. USt-Bescheid 2009 v. 29.10.2012 abzgl. als Mietvorauszahlung dargestelltes Darlehen	EUR 906.699,95 <u>EUR 272.727,27-</u>	EUR 633.972,38
Steuerfrei mit Vorsteuerabzug		EUR 57.769,98-
Steuerfrei ohne Vorsteuerabzug		<u>EUR 14.794,68-</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		EUR 561.407,72
Davon mit 20% Umsatzsteuer		EUR 257.867,43
Davon mit 10% Umsatzsteuer		EUR 303.540,29

...

Wir ersuchen um antragsgemäße Erledigung und behalten uns ergänzende weitere Eingaben vor.

Für den Fall, dass unsere Berufung von der Abgabenbehörde II. Instanz (UFS) entschieden wird, stellen wir gem. § 282 (1) BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stellen weiters den Antrag gem. § 284 (1) BAO auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Beschwerdevorentscheidungen**Einkommensteuer 2003**

Ausgehend von einem Einkommen von 303.251,87 € wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 25. Juni 2015 die Einkommensteuer mit 140.418,96 € festgesetzt (OZ 8).

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		227.410,93 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-34,00 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
SOZIALVERS.ANSTALT DER BAUERN	10.049,62 €	10.049,62 €
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen		3.789,54 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		68.605,78 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		309.821,87 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.

Steuerberatungskosten		-6.495,00 €
Kirchenbeitrag		-75,00 €
Einkommen		303.251,87 €

Einkommensteuer 2008

Ausgehend von einem Einkommen von 1.182.587,80 € wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juni 2015 die Einkommensteuer mit 576.293,77 € festgesetzt (OZ 9).

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		371.069,48 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)	
SOZIALVERS.ANSTALT DER BAUERN	26.741,64 €	26.741,64 €
Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen		4.397,77 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		781.258,91 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		1.183.467,80 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.

Steuerberatungskosten		-780,00 €
Kirchenbeitrag		-100,00 €
Einkommen		1.182.587,80 €

Einkommensteuer 2009

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juni 2015 als unbegründet abgewiesen (OZ 10).

Umsatzsteuer 2008

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juni 2015 als unbegründet abgewiesen (OZ 11).

Umsatzsteuer 2009

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juni 2015 als unbegründet abgewiesen (OZ 12).

Begründung

Die Beschwerdeverentscheidungen wurden am 22. Juni 2015 wie folgt begründet:

1) Entschädigung für Grundstücksinanspruchnahme:

Sie haben von der EVN für die Gewährung der Dienstbarkeit, dass auf Ihrem landwirtschaftlich genutzten Grundstück Leitungen gebaut werden durften, Entschädigungszahlungen erhalten. Diese Zahlungen beliefen sich im Jahr 2003 auf 32.152,86 € und im Jahr 2008 auf 13.228.42 € einschließlich 20 % Umsatzsteuer und waren dieses Fakten von Ihnen weder in den Einkommensteuererklärung noch in den Umsatzsteuerklärungen aufgenommen worden obwohl auf den Rechnungen an die EVN Ihre UID-Nr. ***26*** ausgewiesen ist.

Die Höhe der erfolgten Zahlungen ist unstrittig und ergibt sich aus der Kontrollmitteilungen der EVN. Strittig ist, ob der gesamte Betrag als steuerfrei zu behandeln ist bzw. wie hoch der Teil des steuerpflichtigen Entgelts ist.

Dazu wird ausgeführt:

Im Entgelt für die Einräumung des Servituts sind mehrere Komponenten enthalten:

o Entgelt für die Einräumung von Rechten (durch die Durchschnittssätze der Pauschalierung nicht abgegolten und daher steuerlich zusätzlich zu erfassen) '

o Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz (Bodenwertminderung

- steuerfrei, wenn Nutzungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich)

o Entgelt für Ertragsausfall und Wirtschafterschwernis-im land- und forstwirtschaftlichen Bereich ist grundsätzlich steuerpflichtig, bei Vollpauschalierung jedoch nur, wenn es dadurch zu einer Einheitswertminderung gekommen ist.

Wie oben ausgeführt, enthalten Entschädigungen für die Einräumung von Servituten mehrere Komponenten (z.B. Entgelt für die Benützung von Grund und Boden, Entgelt für den Ertragsausfall, Entschädigung für die Wertminderung der Vermögenssubstanz).

Es ist daher eine Aufteilung des von der EVN erhaltenen Gesamtbetrages in die einzelnen Komponenten vorzunehmen: -

Gemäß [§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988](#) (damals geltende Fassung) sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Bewirkt die Einräumung einer Dienstbarkeit an einem Grundstück des Anlagevermögens eines Betriebes, für welchen der Gewinn nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelt wird, eine Wertminderung, so führt eine für die Wertminderung geleistete Entschädigung nicht zu Betriebseinnahmen (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 120f zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 und Wiesner, u.a. EStG 1988, § 17, Anm. 94). Eine solche Entschädigung für eine Bodenwertminderung betrifft grundsätzlich die Minderung der Bodenqualität und/oder des Verkehrswertes der Liegenschaft

(vgl. VwGH 1. Juni 2006, [2003/15/0093](#)). Nur dieser Betrag ist steuerfrei und kann von der Entschädigungszahlung in Abzug gebracht werden.

Die übrigen Komponenten der Entschädigungszahlung sind als steuerpflichtig zu behandeln.

Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft grundsätzlich den Beschwerdeführer (vgl. VwGH 01.06.2006, [2003/15/0093](#)).

In der Beschwerde wurde auf die Darstellung im Vertrag (Rechnung) verwiesen und auf die Richtsätze der Kammern. Dazu wird ausgeführt:

Die durch die Landwirtschaftskammern erstellen Richtsätze für die Entschädigungen in der Land- und Forstwirtschaft angeführt; aufgrund dieser Richtsätze werden zwischen Kammer und Leitungsbetreiber Rahmenverträge erstellt, in denen die Entschädigungszahlungen nach den einzelnen Komponenten aufgegliedert werden. Diese Richtsätze und Aufgliederung sind Empfehlungen an die Kammermitglieder und entfalten keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung. Ebenso wenig entfaltet eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten für das Finanzamt eine Bindungswirkung.

In der Fachliteratur wird die Wertminderung für Leitungen - bezogen auf den Schutzstreifen (für den die Entschädigung gezahlt wird) - mit 5 - 30 % angegeben. Hierbei ist auch zu erwähnen, dass seitens der Bodenschätzung zahlreiche Untersuchungen betreffend Bodenwertminderung bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken durchgeführt wurden. Es wurden auf Basis der Kaufpreissammlung der Finanzämter belastete und unbelastete Grundstücke (in gleicher bzw. ähnlicher Lage und mit gleicher bzw. ähnlicher Beschaffenheit) miteinander verglichen. Die Untersuchungen ergaben, dass die Mehrzahl der mit Servituten belasteten Grundstücke gegenüber den unbelasteten Grundstücken keine geringeren Kaufpreise aufweisen.

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie hat sich aus diesen diversen Gutachten der Bodenschätzer eine großzügige Verwaltungspraxis entwickelt. In dieser wird ausgeführt, dass Entgelte bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 30.000 € sowie bei Einmalentgelten bis 50.000 € der Anteil der Bodenwertminderung mit 30 % und der Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Nutzungsentgelte mit 70 % des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen wird, wenn der Waldanteil - wie im konkreten Fall — unter 10% liegt.

Hinsichtlich der Schlüssigkeit der Schätzung wonach 30 % als Bodenwertminderung der Gesamtentschädigung — und somit steuerfrei - angenommen werden, wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2008/15/0142 hingewiesen. Laut dieser Entscheidung wurde bei der Entschädigung für eine Erdgasleitung nur eine steuerfreie Wertminderung von 10 % anerkannt, der Rest wurde als steuerpflichtig behandelt. Daraus ist ersichtlich, dass die oben angeführten Pauschalsätze laut Verwaltungspraxis (30% steuerfrei) jedenfalls nicht zu gering angesetzt sind, da die von der Finanzverwaltung angesetzten 30 % steuerfreien Wertminderung ohnehin an der Obergrenze der Wertminderungen angesetzt sind.

Da 70 % das Entgelt für die Nutzung darstellen (und nicht für Ertragsausfall und Wirtschaftserschweris), ist eine Verteilung dieses Entgeltes auf drei Jahre nicht möglich. Dies deswegen, weil gem. § 32 Z 1 EStG nur Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen dieser Progressionsbestimmung zugänglich sind, nicht jedoch die Zahlungen für die Einräumung des Rechts der Nutzung.

*Wenn von Ihnen ausgeführt wird, diese Beträge wären als Sonderbetriebseinnahmen bei der ***24*** Gutsverwaltung KG heranzuziehen anzusetzen wird ausgeführt, dass Sie die Eigentümerin der Grundstücke sind und das Vertragsverhältnis mit Ihnen geschlossen wurde. Daher erzielen Sie auch Einnahme aus Vermietung und Verpachtung. Die Zurechnung der Servitutsentgelte für Sie war daher richtig erfolgt.*

Hinsichtlich des Jahres 2003 wird ausgeführt:

Bei hinterzogenen Abgaben kommt die verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren zur Anwendung (BBKG 2010). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, erfolgt im Abgabenveranlagungsverfahren als Vorfrage, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 15).

Die Abgabenbehörde geht in ihrer Beurteilung dieser Causa von einem Hinterziehungstatbestand aus. Demnach ist für die Verwirklichung des Tatbestandes einerseits die objektive Tatseite (Verkürzung der Abgaben durch Nichterklärung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) und andererseits als Verschulden zumindest „dolus eventualis“ gefordert.

Zur Schuldform wird ergänzend ausgeführt: Vorsätzlich handelt gemäß [§ 8 FinStrG](#), wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Durch die gänzliche Nichtaufnahme der Entschädigungszahlungen in die Steuererklärung ist zumindest mit dolus eventualis erfolgt und damit kommt die verlängerte Verjährungsfrist zum Tragen.

Gemäß den obigen Ausführungen sind daher hinsichtlich Einkommensbesteuerung steuerfrei (30% von der Entschädigungsleistung):

2003: 8.038,22 €

2008: 3.307,10 €

Es verbleiben demnach dafür (Entschädigung) zur Besteuerung (Bemessungsgrundlage):

2003: 18.755,83 €

2008: 7.716,58 €

2) Ausbau und Vermietung — Mietvorauszahlungen versus Darlehen:

*Sie sind Bauwerberin hinsichtlich des Ausbaus des Dachbodens in ***9***, ***8***, wobei diese nach den Plänen der Mieter (***17*** und ***21*** ***18*** ***19***) erfolgte. Sie*

haben mit Ihren Mietern vereinbart, dass mit „Darlehensvertrag vom 30.12.2005 ein zinsenlosen Darlehen gewährt wird“, das die Höhe der Bausumme abdecke (sollte die Bausumme höher sein, würde eine Aufstockung des Darlehens erfolgen, sollte die Nettokosten geringer sein reduziert sich der Darlehensbetrag entsprechend). Die Rückzahlung des Darlehens solle durch Gegenverrechnung mit dem Mietzins des am selben Tag abgeschlossenen Mietvertrages erfolgen, wobei für die Dauer der Gegenverrechnung von der Darlehensnehmerin auf Wertsicherung aus dem Mietvertrag verzichtet wurde. Das Darlehen solle unverzinst bleiben.

Strittig ist ob der Zufluss der Beträge eine (zinsenlose) Darlehensgewährung darstellt oder eine Mietvorauszahlung wie von der Abgabenbehörde beurteilt, die nach dem Zuflussprinzip der Besteuerung (USt und ESt) zuzuführen war.

Dazu wird ausgeführt:

Für die Beurteilung eines abgabenrechtlicher Sachverhalts ist deren wahrer wirtschaftlicher Gehalt maßgebend sei ([§ 21 BAO](#)) und nicht das äußere Erscheinungsbild der zivilrechtlicher Verträge.

Die im Beschwerdefall vorliegenden Beweismittel sprechen, ihrem Anschein — vor allem hinsichtlich der getätigten Zahlungen nach — für einen Bestandvertrag.

Wie bereits im Rahmen der Außenprüfung dargelegt ist der Darlehensbegriff im [§§ 983 ff ABGB](#) normiert:

§ 983. Im Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darlehensgeber; dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

§ 984. (1) Gegenstand eines Darlehensvertrags können Geld oder andere vertretbare Sachen sein. Ein Darlehen kann entweder unentgeltlich oder gegen Entgelt gewährt werden. Wenn die Parteien nichts über ein Entgelt vereinbaren, gilt der Darlehensvertrag im Zweifel als entgeltlich.

(2) Ein unentgeltlicher Darlehensvertrag ohne Übergabe der Sachen ist nur wirksam, wenn der Darlehensgeber seine Vertragserklärung schriftlich abgibt.

Beim Mietvertrag überlässt der Vermieter dem Mieter auf Zeit eine Sache zum Gebrauch. Im Gegenzug schuldet der Mieter dem Vermieter ein Entgelt in Form des Mietzinses.

Faktum ist, dass im gegenständlichen Fall die Miete als Aufrechnung zum Darlehen erfolgt ist, denn der Mieter hat ab Fertigstellung der Dachwohnung keine (Geld)-Leistungen für den Gebrauch des Objektes geleistet, sondern jene Zahlungen die bereits an die Vermieterin (zum Zweckes des Ausbaus des Dachbodens) übergeben hat, gegenrechnet, das heißt dass im

gegenständlichen Fall die hingegebene Darlehenssumme in Höhe von 600.000 Euro nicht in Geldform zurückgegeben werden sollte, sondern in der Form, dass die Rückzahlung in Form einer monatlichen „Mietberechtigung“ erfolgt.

Im Darlehensvertrag wird in Punkt IV „Rückzahlung des Darlehens“ ausgeführt:

IV.

Rückzahlung des Darlehens

4.1. Die Vertragsteile halten einvernehmlich fest, dass ebenfalls mit heutigem Tag ein Mietvertrag über die im Rahmen des gegenständlichen Dachbodenausbaues entstehenden Räumlichkeiten abgeschlossen wird. Darin verpflichten sich die Darlehensgeber als Mieter, ab dem der Fertigstellung und Übergabe folgenden Monatsersten zur Bezahlung eines monatlichen Nettomietzinses in Höhe von ca. EUR 4.725,-- mehr oder weniger.

4.2. Es wird vereinbart, dass die von den Darlehensgebern als Mieter aufgrund der künftigen Quadratmeterfeststellungen für die Wohnung und die Terrassen zu zahlenden monatlichen Nettomietzinse, wie sie sich künftighin aufgrund des Mietvertrages ergeben, gleichzeitig die monatlichen Rückzahlungen des gewährten Darlehens bilden. Es wird ausdrücklich eine Gegenverrechnung vereinbart, das heißt die Darlehensgeber haben die sich aufgrund des Mietvertrages ergebenden monatlichen Nettomietzinse bis zur Höhe des tatsächlich der Darlehensnehmerin gewährten Darlehens nicht zu bezahlen, vielmehr reduzieren diese Beträge die Rückzahlungsverpflichtung der Darlehensnehmerin. Ab dem Zeitpunkt, mit dem durch die vorgenommene Gegenverrechnung die Darlehensschuld seitens der Darlehensnehmerin getilgt ist, haben die Darlehensgeber die Nettomietzinse, wie sie sich aufgrund des abgeschlossenen Mietvertrages ergeben, zu bezahlen.

Für die Dauer der Gegenverrechnung verzichtet die Darlehensnehmerin auf eine Geltendmachung der Wertsicherung, wie sie sich aus Punkt 4.2. des am heutigen Tage abgeschlossenen Mietvertrages ergibt. Mit dem Zeitpunkt der gänzlichen Rückzahlung des Darlehensbetrages ist die Darlehensnehmerin als Vermieterin berechtigt, die gesamten Indexsteigerungen, wie sie sich in Entsprechung Punkt 4.2. des Mietvertrages ergeben, mit der Wirkung ab dem nachfolgenden Monatsersten geltend zu machen, und gilt diese Indexanpassung als Ausgangsbasis für weitere Indexberechnungen.

4.3. Die aus den jeweiligen monatlichen Mietzinses resultierende gesetzliche Umsatzsteuer sowie die seitens der Hausverwaltung zur Vorschreibung gelangenden allgemeinen und Liftbetriebskosten sind von der Darlehensgebern als Mieter unabhängig von dieser Gegenverrechnung an die Hausverwaltung zu bezahlen.

Nach der gängigen höchstgerichtlicher Judikatur gelten auch Mietzinsvorauszahlungen grundsätzlich im Zeitpunkt der Zahlung (in voller Höhe) als zugeflossen; kommt es – etwa

wegen vorzeitiger Vertragsauflösung - zur Rückzahlung, dann liegen Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor (VwGH vom 19. April 1988, [86/14/0049](#) bzw. vom 29. Jänner 1991, 91/14/0008). Diese Rechtsprechung wird auch vom UFS und in der Literatur vertreten (UFSG vom 30.12.2003, [RV/0230-G/02](#), siehe Doralt in RdW 1992, 26H).

Der VwGH hat im Zuge seiner Rechtsprechung zwar die Möglichkeit der „Aufrechnung“ von Darlehensrückzahlungsbeträgen und Beträgen für die Überlassung von Bestandsobjekten zugelassen, er sieht jedoch (für die Annahme eines Darlehensvertrages neben dem Bestandvertrag) das Vorliegen zweier verschiedener Vereinbarungen erforderlich:

Die Judikatur ermögliche nicht, einen ausschließlichen Mietvertrag in einen Darlehensvertrag umzudeuten, weil Mietvorauszahlungen für nicht konsumierte Mietzeiträume rückerstattet werden müssen, sondern versucht vielmehr, bei Zusammentreffen mehrerer, zu einer Saldierung der Geldflüsse führender Rechtstitel eine Beurteilungshilfe zu gehen, inwieweit von steuerpflichtigen Einnahmen zu sprechen sei.

Insbesondere in seinem Erkenntnis 94/15/0121 vom 10. Oktober 1996 hat der VwGH klar zum Ausdruck gebracht, dass die Beurteilung eines Vertrages als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzt. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde. Der VwGH behandelte die Mietvorauszahlung, die im damaligen Entscheidungsfall - wie im hier gegenständlichen Streitfall - bei vorzeitiger Vertragsauflösung zurückzuzahlen war, bereits mit der Zahlung als zugeflossen.

Ebenso hat der VwGH im (einen Bezugsvorschuss betreffenden) Erkenntnis 91/14/0008 vom 29. Jänner 1991 unter Hinweis auf die einschlägige Literatur die für ein Darlehen sprechenden Umstände — nämlich eine eindeutige Vereinbarung über die Laufzeit bzw. Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung - dargelegt. In diesem Sinne hat der Gerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0067, ausgesprochen, dass Darlehensverträge jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen enthalten müssen. (In diesem Sinne hat der Gerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0067, ausgesprochen, dass Darlehensverträge jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen enthalten).

All dieser von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen (nämlich klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen) wonach dann die Möglichkeit bestünde, dass die geleisteten (Miet)-Beträge als Rückzahlung des Darlehensbetrages beurteilt werden könnten, liegen nicht vor: Eine von der Gegenverrechnung unabhängige Rückzahlungsverpflichtung in Bezug auf ein zugezähltes Darlehen ergibt sich aus den Verträgen nicht. Eindeutige

Vereinbarungen über Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten (Höhe und Fälligkeit der Tilgungsraten) gibt es nicht; Verzinsung wird keine vorgenommen.

Demnach ist jener Betrag der mit künftigen Zahlungen zu verrechnen ist, im Zweifel als ein Vorschuss (bzw. eine Vorauszahlung) anzunehmen (vgl. Unabhängiger Finanzsenat, Berufungsentscheidung vom 30.12.2003, [RV/0230-G/02](#), unter Hinweis auf Doralt, RdW 1992, 26, Vorauszahlung oder Darlehen).

„Vorauszahlungen“ liegen vor, wenn es sich um Zahlungen handelt, die wirtschaftlich einem konkreten späteren Zeitpunkt zuzurechnen sind.

Gemäß [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, der Steuerpflichtige muss über die Einnahme "frei verfügen" können [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 19, Tz 8 (1.1.2006)].

Entsprechend der obigen Ausführungen waren daher die, von den Mietern geleisteten Beträge als Mietvorauszahlung zu beurteilen und in jenen Veranlagungsjahren in denen der Zufluss erfolgt ist, eine Versteuerung vorzunehmen.

Umsatzsteuer:

Bei Wertung der Zahlung als echte zugeflossene und somit vereinnahmte Mietvorauszahlung liegt eine umsatzsteuerrelevante Einnahme vor, für welche die Steuerschuld gem. § 19 Abs 2 Z 2 UStG mit Ablauf des Kalendermonats entstanden ist, indem das Entgelt vereinbart wurde. Die Steuerschuld entsteht unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung und ist als Vorauszahlung für zu erbringende Leistungen zu versteuern, da Art und Umfang sowie Leistungserbringer genau festgelegt sind.

Vorlageantrag

Nach Fristverlängerungen stellte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung am 8. Oktober 2015 Vorlageantrag:

Vorlageantrag für

- *Einkommensteuerbescheid 2003 - Beschwerde vorentscheidung gem. [§ 262 BAO](#) (zur Beschwerde vom 3.12.2012 gegen den Bescheid vom 29.10.2012) vom 25. Juni 2015, zugestellt am 1. Juli 2015*

- *Einkommensteuerbescheid 2008 — Beschwerdeverentscheidung gem. [§ 262 BAO](#) (zur Beschwerde vom 3.12.2012 gegen den Bescheid vom 29.10.2012) vom 25. Juni 2015, zugestellt am 29. Juni 2015*
- *Umsatzsteuerbescheid 2008 - Beschwerdeverentscheidung gem. [§ 262 BAO](#) (zur Beschwerde vom 3.12.2012 gegen den Bescheid vom 29.10.2012) vom 25. Juni 2015, zugestellt am 1. Juli 2015*
- *Einkommensteuerbescheid 2009 — Beschwerdeverentscheidung gem. [§ 262 BAO](#) (zur Beschwerde vom 3.12.2012 gegen den Bescheid vom 29.10.2012) vom 25. Juni 2015, zugestellt am 29. Juni 2015*
- *Umsatzsteuerbescheid 2009 - Beschwerdeverentscheidung gem. [§ 262 BAO](#) (zur Beschwerde vom 3.12.2012 gegen den Bescheid vom 29.10.2012) vom 25. Juni 2015, zugestellt am 29. Juni 2015*

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir berufen uns gem [§ 88 Abs 9 WTBG](#) auf die erteilte Vollmacht und stellen im Namen und Auftrag unseres Mandanten den

Antrag gem [§ 264 BAO](#),

die Beschwerde vom 3. Dezember 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, den Einkommensteuerbescheid 2008, den Einkommensteuerbescheid 2009 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2008 und den Umsatzsteuerbescheid 2009 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründung:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juni 2015, zugestellt am 29. Juni 2015, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten im Großem und Ganzem als unbegründet abgewiesen. Lediglich die Einkommensteuerbescheide 2003 sowie 2008 wurden geringfügig abgeändert.

Die Änderungen betreffen den Punkt Entschädigung für Grundinanspruchnahme. Im abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2003 wurde die steuerfreie Entschädigung mit 30% der gesamten Entschädigung angesetzt, vorher mit 30% von EUR 15.000,00. Die steuerpflichtigen Einkünfte im Zusammenhang mit der Entschädigung betragen 2003 nun EUR 18.755,83 anstatt EUR 22.294,05. Im abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2008 wurde eine steuerfreie Entschädigung mit 30% der gesamten Entschädigung angesetzt, vorher zur Gänze steuerpflichtig. Die steuerpflichtigen Einkünfte im Zusammenhang mit der Entschädigung betragen nun EUR 7.716,58 anstatt EUR 11.023,68.

Innerhalb offener Frist gem [§ 264 BAO](#) wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Betreffend die Beschwerdegründe wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Zusätzlich zu unserer Beschwerde vom 3.12.2012 führen wir aus:

Entschädigung für Grundinanspruchnahme

*Zunächst halten wir fest, dass die Flächen, für die die Entschädigung erhalten wurde, im Rahmen eines Nutzungsvertrags der ***24*** Gutsverwaltung KG zur landwirtschaftlichen Bewirtschaftung überlassen sind. Frau ***1*** ***2*** ***3***-***4*** ist Miteigentümerin dieser Kommanditgesellschaft und erzielt daraus steuerpflichtige Einkünfte. Die KG ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG.*

Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören, sondern im Allein- oder Miteigentum eines Gesellschafters stehen und von diesem der Mitunternehmerschaft entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage auf Dauer zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung gestellt werden, gehören grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (VwGH 27.4.1977, 936/76; UFS 27.2.2008, [RV/2011-W/03](#)). Sie bilden Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters und sind in die Gewinnfeststellung der Gesellschaft einzubeziehen (VwGH 18.3.1975, [1301/74](#)). Die buchmäßige Behandlung bei notwendigen Betriebsvermögen ist unbeachtlich. Der VwGH hat zB entschieden (17.5.1977, 193 4/76), dass ein Mietrecht an betrieblich genutzten Räumen, auch wenn in den Bilanzen kein Wertansatz aufscheint, zum notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen ist.

Sonderbetriebseinnahmen sind Einnahmen des einzelnen Gesellschafters, die durch sein Sonderbetriebsvermögen veranlasst sind. In analoger Anwendung der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH BStBl 1976, 188, 1979, 757, 1980, 119) werden unter dem in Rede stehenden Begriff persönliche Erträge eines Mitunternehmers erfasst.

Aus den vorangegangenen Ausführungen geht hervor, dass die Einnahmen aus der Entschädigung in die Gewinnfeststellung der Kommanditgesellschaft aufzunehmen sind und nicht auf Ebene unserer Mandantin zu erklären waren. Ein steuerpflichtiger Betrag ist daher als Sonderbetriebseinnahme über das Sonderbetriebsvermögen steuerlich hinzuzurechnen. Sonderbetriebsvermögen unterliegt denselben Bilanzierungsgrundsätzen und Bilanzierungsregelungen wie Betriebsvermögen. Ein § 4 Abs 1 EStG Gewinnermittler (buchführender Land- und Forstwirt) kann eine erhaltene Entschädigung steuerlich auf 20 Jahre verteilt angesetzt werden. Von diesem Wahlrecht möchte unsere Mandantin grundsätzlich für die festzusetzenden Beträge Gebrauch machen.

Bezüglich der Höhe der steuerfreien Erträge führt die Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung an, dass aufgrund des VwGH-Erkenntnis (2008/15/0142) vom 7.7.2011, wo der VwGH 10% des Gesamtbetrages als Entschädigung für die Bodenwertminderung anerkannt hat, der von der Abgabenbehörde geschätzte Wert für die Bodenwertminderung (30%) nicht zu niedrig angesehen werden kann. Im angesprochenen

Erkenntnis stellte der VwGH allerdings fest, dass durch eine bereits bestehende Servitutsbelastung eine weitere Bodenwertminderung durch neue Servitute nicht gegeben sei. Im vorliegenden Fall existieren keine bereits bestehenden Servitutsbelastungen. Dadurch ist eine Vergleichbarkeit mit dem vorliegenden Sachverhalt keinesfalls gegeben, wo eine erstmalige Belastung mit Servituten vorliegt.

Bereits in der Betriebsprüfung und auch in der Beschwerde wurde von uns auf die Richtsätze der Landwirtschaftskammer verwiesen. Die Abgabenbehörde hat ohne Überprüfung der von uns beantragten Richtwerte und ohne Darlegung ihrer Berechnung eine Aufteilung mittels Schätzung vorgenommen. Die Abgabenbehörde hat auch nicht dargelegt, warum die Sätze der Landwirtschaftskammer in diesem Fall nicht anzuwenden sind.

Bestehen im Einzelfall Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Bodenwertminderung, Rechtseinräumung, Wirtschafterschwernis, Ertragsentgang und dgl., so ist deren Richtigkeit unter Beiziehung der sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung zu überprüfen. Aus den Ausführungen des Finanzamtes geht nicht hervor, dass ein sachkundiger Bediensteter des bundesweiten Fachbereiches hinzugezogen worden ist.

Ausbau und Vermietung Dachgeschoss

Das Finanzamt begründet aufgrund des VwGH-Erkenntnis [91/14/0008](#) vom 29.1.1991, dass ein Darlehensvertrag eindeutige Vereinbarungen über Laufzeit bzw Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung beinhalten muss. Im angesprochenem Erkenntnis hatte der VwGH über die Beurteilung einer Akontozahlung als Darlehen oder als Vorschuss (sofort beim Empfänger steuerpflichtig) zu entscheiden.

Die fehlenden Vereinbarungen über Laufzeit bzw Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung waren nur eines von mehreren Indizien für die Beurteilung als Darlehen oder als Vorschuss, die der VwGH gewürdigt hat. Der VwGH teilt hier ebenfalls die Ansicht, dass der Darlehenscharakter einem Bezugsvorschuss fehlt, der als a-conto-Zahlung auf einen Arbeitslohn gewährt wird, welcher erst zu einem späteren Zeitpunkt in seiner genauen Höhe ermittelt wird. Die Miete im vorliegenden Fall ist nicht abhängig von anderen Ereignissen. Im vom VwGH entschiedenen Fall wird die Höhe des Bezuges mithilfe eines bestimmter Prozentsatzes des Deckungsbeitrages der ,verkauften Anzahl der Produkte berechnet. Die Miete steht bereits im Vorhinein für zukünftige Perioden fest. Somit ergibt sich im Gegensatz zum obigen Erkenntnis eine eindeutige Laufzeit des Darlehens.

Außerdem zitiert der VwGH Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 19. Auflage, wo angemerkt wird, dass je höher der Betrag und je länger der Tilgungszeitraum sei, desto mehr spreche für ein Darlehen (Anm. 400 § 19). Der VwGH führt danach aus, dass die Höhe des Vergütungsanspruches für Dienstleistungen von der Summe der Zahlungen dieses Jahr jedenfalls nicht ausschlaggebend abweicht, und auch die

Art des Arbeitslohnes, kommt dem Größenverhältnis zwischen den Zahlungen und dem laufenden Arbeitslohn keine besondere Bedeutung zu. Im vorliegenden Fall weicht die Höhe der Jahresmiete erheblich von dem hingegeben Betrag ab (rd 10facher Betrag).

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass der VwGH in weiteren Rechtsprechungen (VwGH v 20.11.1996; 95/15/0202; v 23.5.1996, 93/15/0242; v 21.2.1996, 92/14/0056; v 10.11.1993 92/13/0286) ein einfaches, leicht praktikables Abgrenzungskriterium entwickelt und ausgesprochen hat: Für die Abgrenzung eines Darlehens von Gehaltsvorschuss kommt es auf den Umstand an, ob der Vorschuss zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zurückzuzahlen ist; ist dies nicht der Fall, kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu (§ 15 Z6.2; Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar). Daraus ist zu schließen, dass der VwGH davon abgegangen ist, dass für die Einstufung als Darlehen ausschließlich eine klare Vereinbarung über Laufzeit bzw Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung maßgeblich sind. Er lässt auch andere Beweiswürdigungen für eine Beurteilung als Darlehen gelten.

Im Beschwerdefall erfolgt der Beginn der Rückführung nicht bereits im unmittelbar der Darlehenshingabe folgenden Monat, sondern erst nach Fertigstellung des ausgebauten Dachbodens und Einzug der Mieter. Dies spricht unter Anwendung der obigen VwGH-Judikatur für ein Darlehen.

In der Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt an, dass aufgrund des Fehlens klarer Vereinbarungen über Laufzeit bzw Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung eine Mietvorauszahlung anzunehmen ist (91/14/0008). Da der VwGH bereits eine neue Rechtsprechung entwickelt hat, sind unseres Erachtens die von der Abgabenbehörde in der Berufungsvorentscheidung angeführten Voraussetzungen für ein Darlehen nicht als unbedingt notwendiges Entscheidungskriterium zu sehen.

Das Erkenntnis 94/15/0121 vom 10.10.1996 behandelt einen — wie bereits in der Bescheidbeschwerde angeführten - ähnlichen Sachverhalt. Die Ausgestaltung des ursprünglichen Bestandvertrages lässt hier allerdings schon aufgrund der Bezeichnung der Zahlung im Vertrag als Mietvorauszahlung auf eine Mietvorauszahlung schließen. Auch ein separater Darlehensvertrag existierte nicht.

In der Entscheidung des UFS ([RV/0230-G/02](#)) vom 30.12.2003 hatte der Senat einen Fall zu beurteilen, wo ebenfalls nur ein Bestandsvertrag und kein separater Darlehensvertrag vorlag. Auch hier ist — wie im vorherigen Erkenntnis des VwGH - im Bestandsvertrag von Mietzinsvorauszahlungen die Rede. Der Beschwerdewerber gab darüber hinaus bei den verschiedenen Eingaben bzw Vorbringungen unterschiedliche Zahlen zu Laufzeit und Zinssatz an, was an der Klarheit der Vereinbarung berechnete Zweifel aufwarf. Der UFS stellt fest, dass bei ausreichender Klarheit der (behaupteten) Darlehensvereinbarung und einer gegenseitigen Aufrechnung der Darlehensraten mit den Mietzinszahlungen die genaue Höhe der dem Bw. im

Streitjahr zugeflossenen Mieteinnahmen von Anbeginn an unzweifelhaft festgestanden wäre. Im vorliegenden Fall sind Regelungen über Zinsen, Höhe und Laufzeit gegeben bzw. ableitbar.

Des Weiteren behauptet das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung, dass der VwGH in seinem Erkenntnis 94/14/0067 vom 25.10.1994 ebenfalls für die Beurteilung als Darlehen klare Vereinbarungen bezüglich Kündigung, Tilgung sowie Zinszahlung benötigt. In diesem Fall hat der VwGH allerdings einen Sachverhalt entschieden, wo Darlehen innerhalb des engsten Familienverbandes gegeben wurden. Somit hatte der VwGH die Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarung zu überprüfen. Es ist unbestritten, dass es bei Rechtsgeschäften innerhalb der Familie zu strengeren Anforderungen kommt, als wenn fremde Dritte im Leistungsaustausch stehen. Eine Anwendbarkeit des Erkenntnis und der ausgearbeiteten Kriterien, wie Kündigungs- und Tilgungsmodalitäten, kommt daher nicht in Betracht, da im vorliegenden Fall fremde Dritte miteinander in Geschäftsbeziehung stehen.

Die Behörde hat bei der Beurteilung des Sachverhaltes bisweilen die Intention unserer Mandantin außer Acht gelassen, nämlich die fremdfinanzierte Herstellung eines Wirtschaftsgutes. Im Geschäftsleben ist es nicht ungewöhnlich, die Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die über einen längeren Zeitraum verteilt abgeschrieben werden, mithilfe von Fremdkapital zu finanzieren. Dies ist auch im vorliegenden Fall geschehen. Aufgrund der von den Baukosten abhängigen Darlehenssumme, wird der Darlehenscharakter im vorliegenden Fall noch mehr bekräftigt, da eindeutig eine direkte Mittelverwendung gegeben ist.

Des Weiteren stellen wir den Antrag,

- 1. auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem [§ 272 Abs 2 Z 1 BAO](#),*
- 2. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem [§ 274 Abs 1 Z 1 BAO](#) sowie*
- 3. Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) für die derzeit festgesetzten Beträge.*

Wir ersuchen um stattgebende Erledigung.

Vorlage

Vorlagebericht

Mit Bericht vom 23. März 2016 legte das Finanzamt die als Beschwerde weiterwirkende Berufung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

Nach abgabenrechtlicher Betriebsprüfung bzw. auf Grundlage des AP-Berichts v.03.09.12 erfolgte die Wiederaufnahme (§303 BAO) und Abänderung der ESt- und USt-Bescheide für die veranlagten Jahre 2003 sowie 2008 und 2009.

I) Ad Entschädigung für Grundinanspruchnahme:

Die Beschwerdeführerin hat von der EVN für die Servitutsgewährung, dass auf ihrem landwirtschaftlich genutzten Grundstück Leitungen gebaut werden durften, Entschädigungszahlungen - bzgl. 2003 iHv €32.152,86 und bzgl. 2008 iHv €13.228,42 inkl. 20% USt - erhalten. Diese Fakten wurden weder in den Einkommensteuererklärungen noch in den Umsatzsteuererklärungen aufgenommen, obwohl auf den Rechnungen an die EVN die UID-Nr. ***26*** ausgewiesen war bzw. ist. Die Höhe der erfolgten Zahlungen ist unstrittig und ergibt sich aus der Kontrollmitteilung der EVN. Strittig ist die Höhe des steuerpflichtigen Entgelts bzw. des steuerfreien Betrages.

Die Beschwerdeführerin führte insb. aus, dass aus steuerlicher Sicht die Bodenwertminderung iHv €25.344,- (davon 2003 €14.976,- und 2008 €10.368,-) steuerfrei sei, da es hier zur direkten Entschädigung für die in Anspruch genommenen Flächen und zur Abdeckung der Verkehrswertminderung des Restgrundstückes gekommen sei. Die Servitutsentschädigung iHv €2.304,- (2003 €1.843,20 + 2008 €460,80) stellt eine steuerpflichtige Einnahme dar und die Lichtwellenleiterentschädigung iHv €9.653,76 (2003 €9.578,88 + 2008 €74,88) wäre mit 70% der Einnahmen steuerpflichtig. Die restlichen Beträge iHv €515,97 (2003 €395,97 + 2008 €120,-) stellen steuerpflichtige Einnahmen für die Mühewaltung dar. In Summe wären €9.577,61 (2003 €8.944,39 + 2008 €633,22) als steuerpflichtige und €28.240,12 als steuerfreie Einnahmen anzusetzen (anm. zur Zahlenzusammenstellung siehe Berufung v.04.12.12).

In der BVE-Begründung v.22.06.15 wurde ausgeführt, dass die Entschädigungen für die Servitutseinräumung mehrere Komponenten - wie Engelt für die Benützung von Grund und Boden, Entgelt für den Ertragsausfall, Entschädigung für die Wertminderung der Vermögenssubstanz - mit unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen enthalten. Und nach der Fachliteratur wird die Wertminderung für Leitungen - bezogen auf den Schutzstreifen (für den die Entschädigung gezahlt wird) - mit 5 bis 30% angegeben. Gemäß den Ausführungen in der Begründung v.22.06.15 (siehe ebenda ausführlich) wurden hinsichtlich der Einkommensbesteuerung 30% von der Entschädigungsleistung steuerfrei festgesetzt, d.h. €8.038,22 (2003) und €3.307,10 (2008).

Demnach verblieben (als Bemessungsgrundlage) zur Besteuerung €18.755,83 (2003) und €7.716,58 (2008).

II) Ausbau und Vermietung Dachgeschoss (DG) *8***, ***9***:**

Die Beschwerdeführerin ist Alleineigentümerin der Liegenschaft ***8***. Als Bauwerberin (Vermieterin) – hinsichtlich des Ausbaus des DG nach Plänen der Mieter - wurde mit den Mietern vereinbart, dass mit "Darlehensvertrag v.30.12.05 ein zinsenloses Darlehen gewährt wird", das die Höhe der Bausumme abdecke (bei evtl. höherer Bausumme würde eine Aufstockung des Darlehens erfolgen bzw. bei geringeren Nettokosten würde sich der Darlehensbetrag entsprechend reduzieren). Die Rückzahlung des Darlehens solle durch Gegenverrechnung mit dem Mietzins des am selben Tag abgeschlossenen Mietvertrages erfolgen, wobei für die Dauer der Gegenverrechnung auf Wertsicherung verzichtet wurde. Das Darlehen solle unverzinst bleiben. Strittig ist, ob der Zufluss der Beträge eine (zinsenlose) Darlehensgewährung darstellt oder eine Mietvorauszahlung - wie von der Abgabenbehörde beurteilt - die nach dem Zuflussprinzip der Besteuerung (USt und ESt) zuzuführen war.

Die Beschwerdeführerin merkte insb. an, dass der Umstand einer zinsenlosen Darlehensgewährung, nicht zugleich ein Ausschlusskriterium zur Qualifikation als Darlehensvertrag - der mit einem Mietvertrag in Verbindung stehe - darstelle, da auch in den RL lediglich ein Verweis auf eine "allfällige" Verzinsung angeführt werde. Ihres Erachtens spiegle das VwGH-Erkenntnis [94/15/0121](#) einen ähnlich gelagerten Fall wider, jedoch gäbe es hier keine Vereinbarung über die Rückführung des Darlehens/der Mietvorauszahlung im Zuge der Mietvertragsbeendigung durch die Bestandnehmerin. Der VwGH lege in diesem Judikat klar, dass eine Beurteilung des Vertrags als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetze. Darüber hinaus sei der VwGH in weiteren Rechtsprechungen davon abgegangen, dass für die Einstufung als Darlehen ausschließlich eine klare Vereinbarung über Laufzeit bzw. Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über Verzinsung maßgeblich sei. Da der VwGH bereits eine neue Rechtsprechung entwickelt habe, seien die von der Abgabenbehörde angeführten Voraussetzungen für ein Darlehen nicht als unbedingt notwendiges Entscheidungskriterium zu sehen.

Außerdem fehle die losgelöste Rückzahlungsverpflichtung im vorliegenden Falle nicht, da eine Gegenrechnung mit dem Mietzins (auf Darlehensdauer nicht wertgesichert) vereinbart wurde. Es gäbe daher eine eindeutige Rückzahlungshöhe.

In der BVE-Begründung v.22.06.15 (siehe ebenda ausführlich) wurde ausgeführt, dass für die Beurteilung des abgabenrechtlichen Sachverhalts - in concreto (zinsenlose) Darlehensgewährung vs Mietvorauszahlung - deren wahrer wirtschaftlicher Gehalt maßgebend sei (§21 BAO) und nicht das äußere Erscheinungsbild zivilrechtlicher Verträge. Entsprechend den Ausführungen in der BVE-Begründung - und vorliegender Beweismittel - waren die, von den Mietern geleisteten Beträge als Mietvorauszahlung zu beurteilen und in jenen Veranlagungsjahren in denen der Zufluss erfolgte, eine Versteuerung vorzunehmen.

Nach - im großen und ganzen - abweisenden Beschwerdeentscheidungen (ad ESt 2003 sowie ESt und USt 2008 bis 2009) brachte die beschwerdeführende Partei - nach Fristverlängerungsanträgen v.28.07.15 und v.30.09.15 - fristwährend einen Vorlageantrag (v.08.10.15) ein.

Beweismittel:

*Siehe vorgelegte Aktenstücke des verfahrensgegenständlichen Beschwerdeaktes ***1***
2 ***3***-***4*** (St.Nr.: 18-***7***).*

Es wird darauf hingewiesen, dass ein physischer Papierakt vorhanden ist, der auf Wunsch vorgelegt werden könnte.

Stellungnahme:

Die Abgabenbehörde ist der Ansicht, dass - hinsichtlich Entschädigung für Grundinanspruchnahme - die Aufteilung des erhaltenen Gesamtbetrages in einzelne Komponenten vorzunehmen ist bzw. Gewinne/Verluste aus der Veräußerung/Entnahme und sonstige Wertveränderung von Grund und Boden (Anlagevermögen) nicht zu berücksichtigen sind. Bewirkt die Einräumung einer Servitut an einem Grundstück (betriebliches Anlagevermögen) - eines §4 Abs.1 EStG Gewinnermittlers - eine Wertminderung, so führt eine für die Wertminderung geleistete Entschädigung nicht zu Betriebseinnahmen. Eine solche Entschädigung betrifft idR die Minderung der Bodenqualität und/oder des Liegenschaftsverkehrswertes (VwGH 01.06.06, [2003/15/0093](#)). Nur dieser Betrag ist steuerfrei und kann von der Entschädigungszahlung in Abzug gebracht werden. Die übrigen Komponenten der Entschädigungszahlung sind als steuerpflichtig zu behandeln. Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß einer Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft grundsätzlich den Beschwerdeführer bzw. die Beschwerdeführerin.

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie hat sich aus diesen diversen Gutachten der Bodenschätzer eine großzügige Verwaltungspraxis entwickelt, respektive wird bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von €30.000,- sowie bei Einmalentgelten bis €50.000,- der Bodenwertminderungsanteil mit 30% und der Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Entgeltes mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen, wenn der Waldanteil - wie im konkreten Fall - unter 10% liegt. Betreff die 70% (Nutzungsentgelt) ist eine Verteilung auf drei Jahre nicht möglich, weil gemäß §32 Z 1 EStG nur Entschädigungen für entgangene/entgehende Einnahmen der Progressionsbestimmung zugänglich sind und nicht jedoch die Zahlungen für die Einräumung des Nutzungsrechts. Die von der Finanzverwaltung angesetzten 30% steuerfreien Wertminderung sind also an der Obergrenze der Wertminderung - und daher jedenfalls nicht gering - angesetzt (vgl. VwGH 07.07.11, [2008/15/0142](#)). Die Zurechnung der Servitutsentgelte für die Beschwerdeführerin war somit richtig erfolgt. Die Beschwerdeführerin ist die Grundstückseigentümerin und mit der EVN wurden Dienstbarkeitsverträge abgeschlossen, sodass Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden.

Es verblieben demnach - 70% der Entschädigungsleistung - zur Besteuerung (als Bemessungsgrundlage): €18.755,83 (2003) und €7.716,58 (2008).

*Ad Ausbau und Vermietung DG ***8*** sprechen die im beschwerdegegenständlichen Fall vorliegenden Beweismittel für eine Mietvorauszahlung. Im VwGH-Erk (v.10.10.96, 94/15/0121) wurde zum Ausdruck gebracht, dass die Beurteilung eines Vertrages als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzt. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Miet- und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde. Der VwGH behandelte die Mietvorauszahlung, die im damaligen Entscheidungsfall - wie im gegenständlichen Streitfall - bei vorzeitiger Vertragsauflösung zurückzuzahlen war, bereits mit der Zahlung als zugeflossen.*

Weiters liegen die von der Rspr geforderten Voraussetzungen - wie klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen, wonach die Möglichkeit bestünde, dass die geleisteten (Miet)Beträge als Rückzahlung des Darlehensbetrages beurteilt werden könnten - nicht vor. Eine von der Gegenverrechnung unabhängige Rückzahlungsverpflichtung in Bezug auf ein zugezähltes Darlehen ergibt sich aus den Verträgen nicht. Eindeutige Vereinbarungen über Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten gibt es nicht und es wird auch keine Verzinsung vorgenommen. Demnach ist jener Betrag der mit künftigen Zahlungen zu verrechnen ist, im Zweifel als ein Vorschuss/eine Vorauszahlung anzunehmen (vgl. UFS v.30.12.03, [RV/0230-G/02](#)).

Entsprechend der obigen Ausführungen (siehe in BVE-Begründung v.22.06.15 ausführlicher) waren die von Mietern geleisteten Beträge als Mietvorauszahlung zu beurteilen und in Veranlagungsjahren des Zuflusses zu besteuern.

Ad Umsatzsteuer: Als echte zugeflossene und vereinnahmte Mietvorauszahlung liegt eine umsatzsteuerrelevante Einnahme vor, für welche die Steuerschuld gemäß §19 Abs.2 Z 2 UStG mit Ablauf des Kalendermonats entstanden ist, in dem das Entgelt vereinbart wurde. Die Steuerschuld entsteht unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung und ist als Vorauszahlung für zu erbringende Leistungen zu versteuern, da Art und Umfang sowie Leistungserbringer genau festgelegt sind.

Es wird daher der Antrag gestellt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Ergänzung des Vorlageberichts

Über Ersuchen des Gerichts ergänzte das Finanzamt am 22. Juli 2020 die bisherige Aktenvorlage und führte ergänzend zur Frage der Einkünftefeststellung aus:

*Unseres Erachtens sind die Leitungsrechte nicht Sonderbetriebseinnahmen, da hinsichtlich dieser Fläche Frau ***3***-***4*** alleinige Eigentümerin ist; es ist auch keinerlei Vereinbarung hinsichtlich Nutzung durch die KG aktenkundig.*

Einkünftefeststellungsbescheide

Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2003 und 2008 ergingen folgende Feststellungsbescheide an die ***24*** Gutsverwaltung KEG bzw KG zur Steuernummer 18 ***27***:

Feststellungsbescheid 2003 vom 16. November 2004

Mit Bescheid von 16. November 2004 wurden die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 655.112,30 € festgestellt, wobei auf ***1*** ***2*** ***3***-***4*** 245.667,11 € entfielen.

Berichtigungsbescheid vom 24. November 2004 zu Einkünftefeststellungsbescheid 2003

Mit Bescheid vom 24. November 2004 wurde der Einkünftefeststellungsbescheid 2003 vom 16. November 2004 gemäß § 293b BAO dahingehend berichtigt, dass Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen sowie endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz betragsmäßig ausgewiesen wurden. An der Höhe der einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte trat keine Änderung ein.

Feststellungsbescheid 2008 vom 2. November 2009

Mit Bescheid von 2. November 2009 wurden die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 1.030.318,26 € festgestellt, wobei auf ***1*** ***2*** ***3***-***4*** 386.369,34 € entfielen.

Berichtigungsbescheid vom 20. November 2009 zu Einkünftefeststellungsbescheid 2008

Mit Bescheid vom 20. November 2009 wurde der Einkünftefeststellungsbescheid 2008 vom 2. November 2009 gemäß [§ 293b BAO](#) dahingehend berichtigt, dass die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft weiterhin mit 1.030.318,26 € festgestellt wurden, der Anteil von ***1*** ***2*** ***3***-***4*** aber auf 369.101,93 € erhöht wurde.

Begründend wurde ausgeführt:

Zur Vermeidung von unnötigen Mehrarbeiten werden Sie ersucht, in Hinkunft darauf zu achten, dass die Steuererklärungen den Vordrucken entsprechend in allen Teilen ausgefüllt werden bzw. die Erklärung erst nach Vorliegen aller notwendigen Unterlagen eingereicht wird.

Leitungsrechte

Daten

Zu den Leitungsrechten wurden ergänzend unter anderem folgende Übersichten vorgelegt:

[...]

Auskunft bundesweiter Fachbereich

Der bundesweite Fachbereich der Finanzverwaltung teilte zur Versteuerung der Leitungsentschädigungen (Beilage zu einer Kontrollmitteilung vom 28. November 2011) betreffend DV-Südschiene mit:

Bei Leitungsentschädigungen können zur Ermittlung des steuerpflichtigen Teils die Rz 4245 und Rz 5174 EStR herangezogen werden.

Demnach kann bei Einmalentschädigungen bis € 15.000,00 der Anteil des steuerpflichtigen Nutzungsentgeltes mit 70% angenommen werden.

Beispiel:

Gesamtbetrag der Entschädigung € 12.217,-- davon 70% = € 8.552,-- steuerpflichtig.

Beträgt die Einmalentschädigung mehr als € 15.000,--, sind zumindest 4.500 (30% von 15.000) als nicht steuerbar zu behandeln.

Bespiel:

Gesamtbetrag der Entschädigung € 17.000,--

€ 17.000 - € 4.500 = € 12.500,- steuerpflichtig

Siehe dazu auch den Aufsatz in der SWK 10/2004

Im E1c und im E6c sind diese Einkünfte unter der Kennzahl 9760 zu erfassen. Da die Beträge relativ großzügig bemessen wurden, ergeben sich auch bei pauschalierten Landwirten meist höhere zusätzlich anzusetzende Beträge und somit steuerliche Auswirkungen.

Beigefügt war ein Beitrag von Petschnigg in SWK 10/2004, 381 zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Entschädigungen i. Z. m. Datenleitungen.

Auszug aus dem Gutachten

Folgender Auszug aus einem Gutachten (von DI ***28*** ***29***, einem Mitarbeiter des bundesweiten Fachbereichs) wurde vorgelegt:

8. Bodenwertminderung durch Leitungsservitut

Die Bodenwertminderung definiert sich als Wertverlust am reinen Grund und Boden-Verkehrswert. Das heißt, es geht darum festzustellen, um wie viel weniger ein potentieller Käufer für ein Grundstück zahlen würde, das durch eine Leitungsrecht belastet ist, oder anders gesagt, wie groß die Differenz zwischen Wert des Grundstücks vor und nach der Einräumung des Leitungsrechtes ist.

Grundsätzlich kann jedoch die Bodenwertminderung nicht höher sein als der Wert des belasteten Grund und Bodens.

Anhand der sehr umfangreichen Kaufpreissammlung von landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken ist ein Unterschied zwischen belasteten Flächen und nicht belasteten Flächen - bezogen auf den Parameter Leitungsdienstbarkeit nicht nachweisbar.

In der Fachliteratur werden folgende Angaben hiezu gemacht:

Im Bewertungskatalog für Ziviltechniker wird für unterirdische Leitungen eine Verkehrswertverminderung von 0,5% bis 10% bezogen auf das ganze Grundstück bzw. auf die Wirtschaftseinheit und bezogen auf die Servitutsfläche von 4 bis 25% als schlüssig erachtet.

F.W. Ross, F. Brachmann, P. Holzner sehen die Wertminderung bezogen auf den Schutzstreifen in der Beschränkung auf die landwirtschaftliche Nutzung der belasteten Grundstücksfläche und daher den Wert dieser Fläche in der Höhe von landwirtschaftlich genutzten Grundflächen.

Auf diesen Wertansätzen basiert auch die Pauschalierung betreffend die Entschädigungszahlungen in der Land- und Forstwirtschaft. Bis zu einer Gesamthöhe von 7000 € (bis einschließlich 2001: 90.000 S) wird der Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen (Rz 4245 EStR 2000). In diese Gesamthöhe der Entschädigungssumme von 7000 € sind früher erhaltene Entschädigungen für Wertminderung von Grund und Boden einzurechnen. Wird dieser Betrag überschritten, ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Wird durch den Steuerpflichtigen die Zuordnung betreffend ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Dabei sind sachkundige Mitarbeiter der Finanzverwaltung beizuziehen.

Der Betrag für Einmalentschädigungen wird auf 15.000 € angehoben (Änderung der EStR 2000).

Der Ansatz von 30% für die Bodenwertminderung soll zur Verwaltungsökonomie und einer Vereinfachung der Behandlung von Entschädigungen beitragen und beinhaltet auch alle mit dem Leitungsrecht in Zusammenhang stehenden sonstigen Aufwendungen.

Kaufpreissammlung

Folgende Auszüge aus der Kaufpreissammlung des Finanzamts wurden vorgelegt (betreffend die Gemeinde ***10***, Verkäufe zwischen 2003 und 2008, Quadratmeterpreise zwischen 0,41 € und 17,77 €, i. d. R. zwischen 1 und 4 €, Details – abgesehen von Grundstücksbezeichnung, Grundstückgröße, Vertragsdatum und Kaufpreis nicht ersichtlich):

[...]

Vorhaltsbeantwortung vom 28. März 2012

Vorgelegt wurde ferner eine Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung vom 28. März 2012 im Außenprüfungsverfahren, in welcher in Bezug auf die Leitungsrechte ausgeführt wurde:

*Beiliegend finden Sie bitte die beiden Dienstbarkeitsverträge aus den Jahren 2003 und 2008. Diese wurden bislang leider nicht steuerlich berücksichtigt. Diese stellen eigentlich Sonderbetriebseinnahmen betreffend der Beteiligung „***24*** Gutsverwaltung KG“ dar und müssten daher auch über den Feststellungsbescheid wieder aufgerollt werden.*

Aus steuerlicher Sicht wären die Beträge wie folgt aufzuteilen:

Insgesamt wurden für das Projekt 2003 und 2008 Grundstreifen von 4 m links und 4 m rechts auf einer Länge von 576 m in Anspruch genommen. Hierfür wurden 6 5,50 pro m², somit € 44,00 pro LFM als Bodenwertminderung, € 0,5 pro m², somit 6 4 pro LFM als Servitutsentschädigung und € 2,095 pro m², somit € 16,76 pro LFM als Lichtwellenleiterentschädigung gewährt.

Aus steuerlicher Sicht ist daher die Bodenwertminderung iHv € 25.344,00 (davon 2003 € 14.976,00 und 2008 € 10.368,00) steuerfrei, da es hier zur direkten Entschädigung für die in Anspruch genommenen Flächen, sowie zur Abdeckung der Verkehrs Wertminderung des Restgrundstückes gekommen ist. Die Servitutsentschädigung iHv € 2.304,00 (davon 2003 6 1.843,20 und 2008 € 460,80) stellt eine steuerpflichtige Einnahme dar und die Lichtwellenleiterentschädigung iHv € 9.653,76 (davon 2003 € 9.578,88 und 2008 € 74,88) wäre mit 70% der Einnahmen steuerpflichtig. Die restlichen Beträge iHv 6 515,97 (davon 2003 6 395,97 und 2008 € 120,00) stellen steuerpflichtige Einnahmen für die Mühewaltung dar.

In Summe ergeben sich daher folgende Werte:

	2003		2008		Summe
	steuerfrei	steuerpfl.	steuerfrei	steuerpfl.	
Bodenwertminderung	14.976,00		10.368,00		25.344,00
Servitutsentschädigung		1.843,20		460,80	2.304,00
Lichtwellenleiterentschädigung	2.873,66	6.705,22	22,46	52,42	9.653,76
Mühewaltung		395,97		120,00	515,97
Summe	17.849,66	8.944,39	10.390,46	633,22	
	26.794,05		11.023,68		37.817,73

Vermietung Dachgeschoss

Darlehensvertrag

Der am 20. Februar 2007 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigte, zwischen ***15*** ***16*** ***17*** ***18*** ***19*** und ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19*** als Darlehensgeber einerseits und ***1*** ***2*** ***3*** ***4*** als Darlehensnehmerin andererseits am 30. Dezember 2005 abgeschlossene Darlehensvertrag lautet:

I. Präambel

- 1.1. Die Darlehensnehmerin ist grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft ... und der Grundstücksadresse ***8***, ***9***.
- 1.2. Oberhalb des 5. Obergeschosses des Hauses ***9***, ***8*** wird nach den Plänen der Darlehensgeber, jedoch durch die Darlehensnehmerin als Bauherr, der Dachboden mit darüber liegender Dachterrasse für Wohnzwecke ausgebaut.
- 1.3. Der Dachboden wird von der Darlehensnehmerin nach den hier angeschlossenen Plänen ./A und ./B durch Herrn Arch. Dipl.-Ing. ***30*** ausgebaut.
- 1.3. Zur Finanzierung des vorangeführten Dachbodenausbaus im Haus ***8***, ***9***, erklären sich die Darlehensgeber bereit der Darlehensnehmerin ein Darlehen zu den nachstehenden Bedingungen zuzuzahlen:

II. Darlehensbetrag

- 2.1. Der Darlehenbetrag beträgt EUR 600.000,— (in Worten: Euro sechshunderttausend). Dieser wird laut einem von den Herrn Arch. DI ***36***, ***37*** und Mag. ***31*** ausgearbeiteten Zahlungsplan in einzelnen Tranchen der Darlehensnehmerin zu Händen der Hausverwaltung KR ***32*** auf das noch namhaft zu machende Konto zur Verfügung gestellt werden.
- 2.2. Das Darlehen wird zinsenlos gewährt.

III. Zweckbindung

3.1. Das von den Darlehensgebern gewährte Darlehen dient ausschließlich zur Finanzierung des Dachbodenausbaues gemäß Punkt I. dieses Vertrages in Entsprechung der Ausstattungsbeschreibung laut hier angeschlossener Beilage ./C.

3.2. Sollten die Kosten der von der Darlehensnehmerin laut Beilage ./C durchzuführenden Arbeiten wider Erwarten höher ausfallen als das aufgrund dieses Vertrages gewährte Darlehen, so verpflichten sich die Darlehensgeber diese zusätzlichen Kosten durch ergänzende Darlehensgewährung zu finanzieren. Für solche ergänzende Darlehensbeträge gelten die hier festgelegten Bedingungen analog.

Für den Fall die Netto-Kosten (ohne USt) der durchzuführenden Arbeiten laut Beilage ./C geringer sind als der Darlehensbetrag von EUR 600.000,- reduziert sich der Darlehensbetrag entsprechend. Allenfalls laut Zahlungsplan zuviel ausgezahlte Beträge sind an die Darlehensgeber rückzuerstatten.

3.3. Bei widmungswidriger Verwendung des Darlehens durch die Darlehensnehmerin, sind die Darlehensgeber berechtigt, den Darlehensvertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist mit sofortiger Wirkung aufzulösen und die Darlehensvaluta zur Rückzahlung fällig zu stellen.

3.4. Die Kosten anderer Arbeiten für den geplanten Dachbodenausbau, wie insbesondere die notwendigen Arbeiten im Stiegenhaus und an dem Lift, sind nicht vom Darlehen umfasst und werden ausschließlich unter Klag- und Schadloshaltung der Darlehensgeber von der Darlehensnehmerin finanziert.

3.5. Die detaillierte Ausstattung des Dachbodenausbaues im Inneren, soweit sie nicht Inhalt der Beilage ./C ist, ist vom Darlehen nicht umfasst und wird separat von den Darlehensgebern finanziert.

3.6. Die Darlehensgeber sind berechtigt, jederzeit durch ihre ausgewiesenen Bevollmächtigten die ordnungsgemäße Verwendung der Darlehensvaluta im Sinne der Zweckbindung gemäß Punkt III. dieses Vertrages überprüfen zu lassen und in die entsprechenden Unterlagen Einsicht zu nehmen.

IV. Rückzahlung des Darlehens

4.1. Die Vertragsteile halten einvernehmlich fest, dass ebenfalls mit heutigem Tag ein Mietvertrag über die im Rahmen des gegenständlichen Dachbodenausbaues entstehenden Räumlichkeiten abgeschlossen wird. Darin verpflichten sich die Darlehensgeber als Mieter, ab dem der Fertigstellung und Übergabe folgenden Monatsersten zur Bezahlung eines monatlichen Nettomietzinses in Höhe von ca. EUR 4.725,— mehr oder weniger.

Es wird vereinbart, dass die von den Darlehensgebern als Mieter aufgrund der künftigen Quadratmeterfeststellungen für die Wohnung und die Terrassen zu zahlenden monatlichen Nettomietzinse, wie sie sich künftighin aufgrund des Mietvertrages ergeben, gleichzeitig die

monatlichen Rückzahlungen des gewährten Darlehens bilden. Es wird ausdrücklich eine Gegenverrechnung vereinbart, das heißt die Darlehensgeber haben die sich aufgrund des Mietvertrages ergebenden monatlichen Nettomietzinse bis zur Höhe des tatsächlich der Darlehensnehmerin gewährten Darlehens nicht zu bezahlen, vielmehr reduzieren diese Beträge die Rückzahlungsverpflichtung der Darlehensnehmerin. Ab dem Zeitpunkt, mit dem durch die vorgenommene Gegenverrechnung die Darlehensschuld seitens der Darlehensnehmerin getilgt ist, haben die Darlehensgeber die Nettomietzinse, wie sie sich aufgrund des abgeschlossenen Mietvertrages ergeben, zu bezahlen.

Für die Dauer der Gegenverrechnung verzichtet die Darlehensnehmerin auf eine Geltendmachung der Wertsicherung, wie sie sich aus Punkt 4.2. des am heutigen Tage abgeschlossenen Mietvertrages ergibt. Mit dem Zeitpunkt der gänzlichen Rückzahlung des Darlehensbetrages ist die Darlehensnehmerin als Vermieterin berechtigt, die gesamten Indexsteigerungen, wie sie sich in Entsprechung Punkt 4.2. des Mietvertrages ergeben, mit der Wirkung ab dem nachfolgenden Monatsersten geltend zu machen, und gilt diese Indexanpassung als Ausgangsbasis für weitere Indexberechnungen.

4.3. Die aus den jeweiligen monatlichen Mietzinsen resultierende gesetzliche Umsatzsteuer sowie die seitens der Hausverwaltung zur Vorschreibung gelangenden allgemeinen und Liftbetriebskosten sind von der Darlehensgebern als Mieter unabhängig von dieser Gegenverrechnung an die Hausverwaltung zu bezahlen.

4.4. Zug um Zug mit Beendigung des Mietverhältnisses, aus welchem Grunde auch immer, frühestens jedoch 6 Jahre ab Fertigstellung und Übergabe des Mietobjektes an die Darlehensgeber - verpflichtet sich die Darlehensnehmerin den restlichen Darlehensbetrag - soweit er nicht durch Gegenverrechnungen mit Nettomietzinsen als getilgt erscheint - an die Darlehensgeber in Barem zurückzuzahlen.

4.5. Im Falle eines Zahlungsverzuges der Darlehensnehmerin im Zusammenhang mit der Rückzahlung des Restdarlehens werden 4% Verzugszinsen p.a. vereinbart.

V. Kündigungsverzicht

Während des aufrechten Bestandes des am heutigen Tage abgeschlossenen Bestandvertrages ist beiderseits eine Aufkündigung des gegenständlichen Darlehens Vertrages ausgeschlossen, außer es gelangt Punkt 3.3. dieses Vertrages zur Anwendung.

VI. Kosten und Gebühren

Die Kosten der Errichtung dieses Darlehensvertrages trägt die Darlehensnehmerin.

Die Kosten der Vergebührung dieses Vertrages werden von den Darlehensgebern und der Darlehensnehmerin je zur Hälfte übernommen.

VII. Sonstiges

7.1. Die diesem Vertrag beigehefteten Beilagen ./A bis ./C stellen einen integrierenden Bestandteil desselbigen dar.

7.2. Neben diesem Vertrag bestehen keine mündlichen Nebenabreden. Änderungen oder Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform und der Unterzeichnung durch beide Vertragsparteien.

7.3. Dieser Darlehensvertrag wird in zwei Originalausfertigungen errichtet, von denen jeder Vertragsteil eine erhält.

23, den [frei]

Wien, den 30.12.2005

Unterschriften der Vertragsparteien

Mietvertrag

Der am 30. Dezember 2005 abgeschlossene (Gebührenseltbberchnung am 11. Jänner 2006), zwischen ***1*** ***2*** ***3***-***4*** als Vermieterin einerseits und ***15*** ***16*** ***17*** ***18*** ***19*** und ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19*** als Mieter andererseits abgeschlossene Mietvertrag lautet:

I. Mietgegenstand

1.1. Die Vermieterin ist grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft ... und der Grundstücksadresse ***8***, ***9***.

1.2. Oberhalb des 5. Obergeschosses im Hause ***9***, ***8*** wird nach den Plänen der Mieter, jedoch durch die Vermieterin als Bauherr, der Dachboden mit darüber liegender Dachterrasse für Wohnzwecke ausgebaut. Gegenstand dieses Mietvertrages sind sämtliche künftig zu schaffende Räumlichkeiten im Ausmaß von ca 322 m², wie sie in den hier angeschlossenen Plänen ./A und ./B detailliert dargestellt sind. Von dieser Anmietung umfasst ist auch die Benützung der sich aus diesen Plänen ergebenden Terrassen im Ausmaß insgesamt 56 m².

Die vermietete Gesamtfläche beträgt nach den derzeitigen Ausbauplänen somit ca. 378 m².

1.3. Die Vertragsparteien kommen überein, nach Fertigstellung des gemäß der Ausstattungsbeschreibung Beilage ./C auszubauenden Dachbodens durch Herrn Arch. Dipl.-Ing. ***30*** das gesamte Ausmaß der in Bestand genommenen Netto-Grundflächen exakt festzustellen. Diese Quadratmeterfeststellungen sind in der Folge Grundlage für die Berechnung des Hauptmietzinses gemäß Pkt. 4.1. des Vertrages und des Betriebskostenschlüssels gemäß [§ 17 MRG](#). Die derzeit in den Punkten 4.1. und 4.3. genannten Beträge bzw Prozentsätze werden entsprechend anzupassen sein. Die Mieter haben das Recht, diese Messergebnisse nachprüfen zu lassen.

1.4. Die Vermieterin vermietet und die Mieter mieten von Ersterer die in Pkt 1.2. näher beschriebenen Flächen.

1.5. Es besteht Einvernehmen darüber, dass das gegenständliche Bestandobjekt zur Gänze den Tatbestand des [§ 1 Abs 4 Z 2 MRG](#) in der derzeitigen Fassung erfüllt und daher die §§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49, nicht jedoch die übrigen Bestimmungen des I. und II. Hauptstückes des Mietrechtsgesetzes 1981 gelten.

II. Mietdauer

2.1. Das Mietverhältnis beginnt an dem dem Tag der Fertigstellungsanzeige und der Übergabe an die Mieter folgenden Monatsersten und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Mieter sind verpflichtet, das Mietobjekt nach Fertigstellungsanzeige durch Herrn Arch. Dipl.-Ing. ***30*** zu übernehmen.

2.2. Das Mietverhältnis kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden.

Die Vermieterin verzichtet für den Zeitraum von 25 Jahren ab Vertragserrichtung auf die Geltendmachung einer Kündigung und erklärt sich in diesem Zusammenhang damit einverstanden, dass das Bestandrecht für die Mieterin ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19***, geb. ***33***, bis zum 31.3.2031 erstrangig grundbücherlich intabuliert wird. Die Parteien kommen überein, eine Verbücherung dieses Mietrechtes zugunsten des weiteren Mieters ***15*** ***16*** ***17*** ***18*** ***19*** nicht vorzunehmen.

Im Fall einer Beendigung dieses Mietverhältnisses vor diesem Zeitpunkt - aus welchem Grunde auch immer - ist die Mieterin ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19*** verpflichtet in die grundbücherliche Einverleibung der Löschung dieses Bestandrechtes einzuwilligen.

2.3. Unabhängig davon ist die Vermieterin berechtigt die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrages aus den Gründen des [§ 1118 ABGB](#) zu erklären.

III. Gebrauchsrecht

Die Benützung des gegenständlichen Bestandobjektes dient überwiegend für Wohnzwecke. Eine teilweise Benützung für Büro Zwecke oder als Atelier ist gestattet, jedoch darf eine solche Nutzung nur mit schriftlicher Zustimmung der Vermieterin vorgenommen werden, welche jedoch durch die Vermieterin zu erteilen ist, wenn damit keine wesentliche und unzumutbare zusätzliche Belastung der übrigen Mitbewohner des Hauses verbunden ist.

IV. Mietzins

4.1. Die Vertragsparteien kommen überein, auf Grund der Größe, der Art, der Lage und der Beschaffenheit, sowie auf Grund des zu schaffenden Ausstattungszustandes nachstehenden angemessenen und ortsüblichen Mietzins für die in Pkt 1.2. dieses Vertrages näher beschriebenen Bestandflächen festzulegen:

- EUR 13,50 (Euro dreizehn 50/100) pro m2 Wohnnutzfläche und

- EUR 6,75 (Euro sechs 75/100) pro m2 Terrasse.

Der Mietzinse ist monatlich im Vorhinein auf das von der Vermieterin namhaft zu machende Konto zu überweisen.

4.2. Der in Pkt 4.1. festgelegte Hauptmietzins ist auf den von der Statistik Austria verlautbarten monatlichen Index der Verbraucherpreise 2000 wertbezogen. Ausgangsbasis für diese Wertsicherungsklausel ist die finden Monat Juni 2006 errechnete Indexzahl. Schwankungen bis einschließlich 5 % nach oben oder unten bleiben unberücksichtigt. Jedoch wird bei Überschreitung die gesamte Veränderung voll berücksichtigt und bildet die neue Indexzahl jeweils die neue Ausgangsgrundlage für die Errechnung der weiteren Überschreitungen.

In Entsprechung der Bestimmung in Pkt 1.3. dieses Vertrages werden mit Fertigstellung des Bestandesobjektes die m2 der Wohnnutzfläche und der Terrassen exakt zu ermitteln sein und ergibt sich dann unter Heranziehung der wertgesichert vereinbarten m2-Preise der endgültige Netto-Hauptmietzins.

Die sich auf Grund der Wertsicherungsklausel ergebenden Nach- und Rückforderungen können jederzeit innerhalb der Verjährungsfrist gem [§ 486 ABGB](#) geltend gemacht werden und sind 14 Tage nach Bekanntgabe durch die Vermieterin bzw die Hausverwaltung zur Zahlung fällig.

4.3. Neben diesem Hauptmietzins haben die Mieter die auf das Bestandsobjekt entfallenden anteiligen Betriebskosten und öffentlichen Abgaben gem [§ 21 MRG](#), die Kosten der Verwaltung gem [§ 22 MRG](#) sowie die besonderen Aufwendungen gem [§ 24 MRG](#), jeweils laut Vorschreibung der Hausverwaltung, zu bezahlen.

Bei der Berechnung der anteiligen Betriebskosten und öffentlichen Abgaben sind die vermieteten Flächen im Erdgeschoss des Hauses sowie die von den Mietern angemieteten Kellerflächen mit zu berücksichtigen. Auf Grund vorläufiger Berechnungen werden auf die Mieter ca 10,9 % der allgemeinen Betriebskosten des Hauses und ca 16,8 % der Liftbetriebskosten des Hauses entfallen.

In den Betriebskosten inkludiert sind auch die Kosten der Benützung und Instandhaltung des Aufzuges und einer Glasbruch- und Sturmschadenversicherung. Die Mieter erklären ausdrücklich, diese Leistungen auf Vertragsdauer zu beanspruchen und der Versicherung beizutreten und verpflichten sie sich zur Entrichtung der auf sie entfallenden Kostenanteile.

4.4. Die Mieter nehmen zur Kenntnis, dass für gegenständliches Haus kein Hausbesorger bestellt ist. Die Reinigung der allgemeinen Flächen des Hauses sowie die Gehsteigreinigung und -Streuung und die Schneeräumung auf sämtlichen dem Haus vorgelagerten Gehsteigflächen erfolgt durch eine seitens der Hausverwaltung beauftragte Firma bzw. einen Hausbetreuer. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten werden unter dem Titel der Betriebskosten an die Mieter weiter verrechnet.

Die Vermieterin wird den Mietern eine im Rahmen der Hausverwaltung für gegenständliches Objekt zuständige Person namhaft machen, die als direkte Ansprechpartnerin der Mieter bei allfälligen Anfragen oder auftretenden Problemen gilt.

4.5. Ferner verpflichten sich die Mieter die aus allen Mietzinsbestandteilen zu berechnende Umsatzsteuer in jeweils gesetzlicher Höhe zu bezahlen.

4.6. Ausdrücklich festgehalten wird, dass im Falle einer Reparatur iSd [§ 18 MRG](#) eine Erhöhung des vereinbarten Mietzinses nur dann stattfinden kann, wenn das nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes zu berechnende Vielfache pro m den Betrag von EUR 13,50,- pro m übersteigt. Die Wertsicherung ist sinngemäß zu berücksichtigen.

4.7. Darüber hinaus haben die Mieter die im Bestandobjekt anfallenden Verbrauchergebühren wie Heizung, Strom, Gas, Telefon, Fernsehen etc aus eigenem zu bezahlen und die Aufwendungen für die Erhaltung und den Betrieb aller dieser Anlagen und Installationen ohne Regressmöglichkeit gegenüber der Vermieterin zu tragen.

V. Erhaltungspflicht

5.1. Die Mieter werden das Bestandobjekt nach Fertigstellung in dem neu errichteten Zustand zu übernehmen haben. Mängel, die bereits bei Übernahme feststellbar sind oder solche, die in der Folge im Rahmen der Nutzung festgestellt werden, sind unverzüglich der Vermieterin zu melden, die ihrerseits für die unverzügliche Weiterleitung an die jeweiligen Professionisten unter dem Titel der Gewährleistung Sorge zu tragen hat.

Die Mieter verpflichten sich, ab der Übernahme des Bestandobjektes, dieses pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses unter Berücksichtigung der mit dem ordentlichen Gebrauch verbundenen Abnutzung in dem von ihnen übernommenen Zustand zurückzustellen.

5.2. Die Mieter verpflichten sich, das Bestandobjekt und die für dieses bestimmten Zu- und Ableitungen, Einrichtungen und Geräte, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektro- und Gasleitungen, die Heizungs- und sanitären Anlagen sofern sie frei verlegt sind, auf eigene Kosten zu warten, instand zu halten und zu erneuern. Ernste Schäden des Hauses und solche an den unter Putz verlegten Leitungen gehen zu Lasten der Vermieterin; diese sind jedoch unverzüglich von den Mietern zu melden.

Kommen die Mieter diesen Verpflichtungen nicht nach, so ist die Vermieterin berechtigt, sämtliche Wartungs-, Instandhaltungs- und Erneuerungsarbeiten auf Kosten der Mieter durchführen zu lassen.

5.3. Die Mieter erklären, aus zeitweiligen Störungen oder Absperrungen der Wasserzufuhr, Gebrechen oder Absperrungen an den Wasser-, Gas-, Licht-, Kanalisierungsleitungen, kurzfristigen Reparaturen am Personenaufzug oder aus der Tatsache, dass Reparatur- und/oder Gewährleistungsarbeiten von den mit der Errichtung des Bestandobjektes beauftragten Professionisten durchzuführen sind, keinerlei Rechtsfolgen abzuleiten.

VI. Veränderungen im Bestandobjekt

6.1. Bauliche Veränderungen innerhalb des Bestandobjektes, die einer Anzeige an oder die Genehmigung durch die Baupolizei bedürfen, sowie an der Außenseite des Objektes dürfen nur nach vorangehender schriftlicher Bewilligung der Vermieterin erfolgen. Diese Arbeiten dürfen nur von behördlich befugten Gewerbsleuten geplant und durchgeführt werden. Sofern keine abweichende Vereinbarung getroffen wird, gehen diese Investitionen bei Vertragsbeendigung unentgeltlich in das Eigentum der Vermieterin über.

6.2. Die Mieter sind verpflichtet die vorübergehende Benützung und Veränderung des Bestandobjektes ohne Ersatzanspruch zu dulden, wenn dies zur Beseitigung ernster Schäden des Hauses oder zur Durchführung von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten am Haus notwendig ist.

6.3. Bei Beendigung des Bestandverhältnisses, aus welchem Grunde auch immer, sind die von den Mietern getätigten und im Bestandobjekt verbleibenden Investitionen laut Beilage ./D, soweit noch nicht amortisiert, finanziell abzugelten, wobei zwischen den Vertragsparteien ein 15-jähriger Amortisationszeitraum vereinbart wird. Der noch nicht amortisierte Zeitraum ist der Mieterin anteilig zu ersetzen (zB bei Beendigung des Mietverhältnisses im 10. Vertragsjahr sind 66,67 % der Anschaffungskosten den Mietern zu refundieren.).

Sonstige Investitionen und solche, die einem natürlichen Verschleiß unterliegen, wie Vorhänge, Spannteppiche etc, werden nicht abgelöst.

VII. Untervermietung - Weitergabe

Jede Untervermietung, Verpachtung oder sonstige Weitergabe des Bestandobjektes an natürliche oder juristische Personen, sei es ganz oder teilweise, entgeltlich oder unentgeltlich, durch Übertragung eines Unternehmens oder durch Gründung einer Gesellschaft bzw. Eintritt in eine solche unter Einbringung der Mietrechte, auch bloß der Ausübung nach, sowie die Abtretung der Rechte aus diesem Mietverhältnis auf Dritte, bedarf der vorangehenden schriftlichen Zustimmung der Vermieterin, die jedoch nur aus objektiv vertretbaren Gründen, wozu auch ein damit verbundener starker Parteienverkehr zählt, untersagt werden kann.

Die Vermieterin ist daher nicht verpflichtet, gegenständlichen Vertrag auf andere Rechtsnachfolger, als die in Punkt 8.2. angeführten eintrittsberechtigten Personen, zu überbinden.

VIII. Tod der Mieter

8.1. Im Falle des Todes eines Mieters hat dies keine Auswirkungen auf den weiteren Mieter, der ab diesem Zeitpunkt alleiniger Mieter des Objektes bleibt.

8.2. Im Falle des Todes beider Mieter gehen die Mietrechte auf eintrittsberechtigte Personen gem [§ 14 MRG](#) über. Sind eintrittsberechtigte Mieter nicht vorhanden, so wird die Tatsache des Todes des zweitverstorbenen Mieters einvernehmlich als Kündigung des Mieters in

Entsprechung Pkt 2.1. dieses Vertrages vereinbart. Der Kündigungsverzicht gem Pkt 2.2. gilt in diesem Falle als nicht relevant.

IX. Aufsandungserklärung

*Die Vertragsparteien, ***1*** **2*** **3***-***4***, geb. ***34***, ***15***
16 **17*** **18*** **19***, geb. ***35***, und ***20*** **16*** **21***
18 **19***, geb. ***33***, erteilen hiermit ihre ausdrückliche Zustimmung, dass ob
der unter 1.1. dieses Vertrages näher beschriebenen Liegenschaft ... die Einverleibung des
Bestandrechtes gem. 2.2 dieses Vertrages bis 31.3.2031 für ***20*** **16*** **21***
18 **19***, geb. ***33***, ... , einverleibt werden kann.*

X. Betretungsrecht

*Die Vermieterin oder ein von ihr Beauftragter sind befugt, das Bestandobjekt im angemessenen
Ausmaß nach vorangehender Anmeldung, insbesondere bei Vertragsbeendigung oder des
Hausverkaufes zwecks Besichtigung durch Miet- und Kaufinteressenten, zu besichtigen.*

*Bei Abwesenheit hat die Mieterin dafür zu sorgen, dass das Bestandobjekt in dringenden Fällen
jederzeit zugänglich ist.*

XI. Aufrechnungsverbot

*Die Mieterin ist nicht berechtigt, allfällige Gegenforderungen, aus welchem Titel auch immer,
mit dem Mietentgelt zu kompensieren und aus diesem Grund den Mietzins ganz oder teilweise
zurückzuhalten.*

XII. Kosten und Gebühren

12.1. Die Kosten der Errichtung dieses Mietvertrages trägt die Vermieterin.

*12.2. Die Kosten der Vergebüßung dieses Mietvertrages und die ihrer rechtlichen und
architektonischen Beratung trägt die Mieterin.*

*12.3 Für Zwecke der Gebührenbemessung wird festgehalten, dass der auf das Bestandobjekt
entfallende Mietzins zuzüglich Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Umsatzsteuer ca EUR
67.554,83 jährlich betragen wird.*

XIII. Vollmacht

*Sämtliche Vertragsparteien erteilen ... , die unwiderrufliche Vollmacht allfällige Nachträge zu
diesem Mietvertrag sowie Löschungsquittungen hinsichtlich der intabulierten Bestandrechte zu
verfassen, beglaubigt und unbeglaubigt zu unterfertigen, notwendige Eingaben oder Ansuchen
bei Behörden und Gerichten vorzunehmen, sowie die Maßnahmen zu ergreifen, die zur
Realisierung und grundbücherlichen Durchführung dieses Mietvertrages inklusive aller
Ergänzungen hierzu erforderlich sind.*

XIV. Staatsbürgerschaft

*Im Hinblick auf die Intabulation ihres Bestandrechtes erklärt die Mieterin ***20*** ***16***
21 ***18*** ***19***, geb. ***33***, an Eides statt, österreichische Staatsbürgerin
zu sein.*

XV. Sonstiges

*15.1. Zustellungen an die Mieterin erfolgen rechtswirksam per Adresse des mit diesem Vertrag
angemieteten Objektes.*

*15.2. Die Mieterin verpflichtet sich zur Einhaltung der jeweils aushängenden Hausordnung, die
einen Bestandteil dieses Vertrages bildet.*

*15.3. Die diesem Vertrag beigehefteten Beilagen ./A bis ./D stellen einen integrierenden
Bestandteil desselbigen dar.*

*15.4. Die Mieter haften für sämtliche Verbindlichkeiten aus diesem Vertrag zur ungeteilten
Hand.*

*15.5. Neben diesem Vertrag bestehen keine mündlichen Nebenabreden. Änderungen oder
Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform und der
Unterzeichnung durch beide Vertragsparteien.*

*15.6. Dieser Mietvertrag wird in zwei Originalausfertigungen errichtet, von denen jeder
Vertragsteil eine erhält.*

Wien, den 30.DEZ.2005 ***23***, den [frei]

Unterschriften der Vertragsparteien

Unterlagen zur Vermietung

Unter OZ 47 legte das Finanzamt verschiedene Unterlagen zur Vermietung, wie Beilagen zur Steuererklärung und Überschussrechnungen zur Vermietung ***8*** für die Jahre 2007 und 2008 vor. Aktenkundig ist auch die Überschussrechnung für 2009. Letzterer lassen sich folgende Aktivierungen in Bezug auf den in Bau befindlichen Dachbodenausbau entnehmen:

Wirtschaftsgut	<u>Anlagenverzeichnis</u>	
	Anschaffungs- Datum	Buchwert 01.Jän.09
Dachausbau - im Bau	2007	12.000,00
Dachausbau - im Bau	2008	548.049,28
Dachausbau - im Bau	2009	777.043,32
		<u>1.337.092,60</u>

Fachbereich des Finanzamts

Der Fachbereich des Finanzamts (Dr. ***25***) gab am 11. Juni 2012 folgende Stellungnahme ab (OZ 51):

Zu gegenständlicher Causa ist folgendes auszuführen:

Der Darlehensbegriff ist in [§ 983 BAO](#) festgelegt - Im Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darlehensgeber, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

[§ 984 ABGB](#) führt aus:

(1) Gegenstand eines Darlehensvertrags können Geld oder andere vertretbare Sachen sein. Ein Darlehen kann entweder unentgeltlich oder gegen Entgelt gewährt werden. Wenn die Parteien nichts über ein Entgelt vereinbaren, gilt der Darlehensvertrag im Zweifel als entgeltlich.

(2) Ein unentgeltlicher Darlehensvertrag ohne Übergabe der Sachen ist nur wirksam, wenn der Darlehensgeber seine Vertragserklärung schriftlich abgibt.

Möglich ist es, zu vereinbaren, dass das Darlehen einem bestimmten Verwendungszweck gewidmet sein soll (TZ 8 zu [§ 983 ABGB](#), ABGB-ON, Kletecka/Schauer).

Die Vereinbarung eines Verwendungszwecks (dazu Rz 8) ist zulässig und wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass § 983 davon spricht, dass die Darlehensvaluta dem Darlehensnehmer zur freien Verfügung stehen muss (TZ 9 letzter Satz zu § 983 ABGB, ABGB-ON, Kletecka/Schauer).

Zum Wesen des Darlehensvertrages gehört die Verpflichtung des Darlehensnehmers zur Rückgabe ebenso vieler Sachen derselben Gattung und Güte, wie er als Darlehensvaluta erhalten hat. Ist das Erhaltene nicht zurückzustellen, liegt kein Darlehensvertrag, sondern zB ein Kaufvertrag mit Vorauszahlung des Kaufpreises oder eine Gesellschaft vor (TZ 12 erster und zweiter Satz zu § 983 ABGB, ABGB-ON, Kletecka/Schauer).

Da in zugrundeliegendem Falle jedenfalls nicht der gesamte hingegebene Geldbetrag in Geldform (also in derselben Gattung und Güte, wie in [§ 982 ABGB](#) gefordert) zurückgegeben wird, sondern die „Rückzahlung“ in Form einer Mietberechtigung erfolgt, liegt in zivilrechtlicher Betrachtungsweise kein Darlehensvertrag (und somit kein Darlehen) vor (sh. dazu auch die genannte TZ 12 im Vorabsatz).

[§ 21 BAO](#) sieht vor, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Unter diesem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sieht die VwGH-Rechtsprechung auf dem Gebiete des Steuerrechtes betreffend Darlehensverträge ua. vor, dass

die „Rückzahlung“ (abweichend von der zivilrechtlichen Regelung) in Form der Überlassung von Bestandsobjekten zur Nutzung in Mietform erfolgen kann [Die Beurteilung einer Mietzinsvorauszahlung als Darlehen hat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine vom Fortbestand des Mietvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung (vgl. VwGH 23.5.2000, [2000/14/0060](#)); eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde (VwGH 10. 10. 1996, [95/15/0121](#)).].

Der VwGH fordert im Zuge seiner Rechtsprechung aber gewisse Voraussetzungen ein um eine Zahlung nicht als sofort steuerlich wirksam, sondern als Darlehen zu sehen, so grundsätzlich auch eine Verzinsung:

Eine Beurteilung des Vertrages als Darlehen würde eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzen (VwGH 10. 10. 1996, [95/15/0121](#)).

Im Erkenntnis vom 10. Oktober 1996, 94/15/0121, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Mietvorauszahlungen u.a. ausgeführt, die Beurteilung als Darlehen habe - bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise - eine vom Fortbestand des Mietvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung (VwGH 23.5.2000, [2000/14/0060](#)).

Derartige Umstände, die für ein Darlehen sprächen, wären eindeutige Vereinbarung über die Laufzeit bzw. Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung (VwGH vom 29. Jänner 1991, [91/14/0008](#)).

Zwischen Fremden abgeschlossene Darlehensverträge enthalten jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen (VwGH vom 25.10.1994, [94/14/0067](#)).

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könnte ein Darlehen dann angenommen werden, wenn sich eine Verzinslichkeit des zugezählten Betrages ergibt oder wenn losgelöst vom Fortbestand des Mietvertrages ein Recht des Darlehensnehmers auf vorzeitige Rückzahlung besteht (vgl. VwGH 23.5.2000, [2000/14/0060](#)). - sh. dazu UFSW, GZ [RV/4371-W/02](#) vom 16.03.2005 ' Abschnitt IV. des Darlehensvertrages sieht unter Pkt. 4.4. vor, dass eine Verpflichtung zur Rückzahlung (des Restbetrages) nur bei Beendigung des Mietverhältnisses entsteht, eine Berechtigung auf vorzeitige Rückzahlung besteht nach diesem Verträge nicht, sondern ist in Interpretation der Ausführungen des Abschnitts IV. eindeutig davon auszugehen, dass eine Verrechnung mit den Mietforderungen erfolgen soll.

Die in Pkt. 4.4. getätigte Ausführung „frühestens jedoch 6 Jahre ab Fertigstellung und Übergabe des Mietobjekts an den Darlehensgebers“ bewirkt keine Berechtigung zur vorzeitigen

Rückzahlung, sondern eine Berechtigung des Vermieters im Falle eines zeitmäßig kürzer dauernden Mietverhältnisses (als 6 Jahre ab Übergabe) den Restbetrag erst später zu bezahlen.

In Abschnitt II. des Mietvertrages wird ausgeführt, dass das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, wobei die Vermieterin für die Dauer von 25 Jahren ab Vertragserrichtung auf die Geltendmachung einer Kündigung verzichtet.

Eine Berechtigung des „Darlehens“nehmers auf vorzeitige Rückzahlung (losgelöst vom Fortbestand des Mietvertrages) besteht hier nicht, sodass - unter Berücksichtigung der VwGH-Rechtsprechung – auch unter dieser Prämisse nicht von einem Darlehensvertrag auszugehen ist; eine Verzinslichkeit wurde im Vertrag ausdrücklich ausgeschlossen.

Bei fehlender Verzinslichkeit mangelt es jedenfalls an einem Merkmal, welches den Darlehenscharakter einer Mietvorauszahlung - und damit für eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses unabhängige Rückzahlungsverpflichtung - dartun könnte (UFSW, GZ [RV/4371-W/02](#) vom 16.03.2005).

Es ist daher in zugrundeliegendem Falle von einer echten, ertragsteuerlich als zugeflossen zu betrachtenden Mietzinsvorauszahlung auszugehen.

A) Bei Gewährung eines zinsenlosen Darlehens unterliegt der Zinsengewinn als „mietzinserhöhendes Entgelt“ beim Vermieter der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer (siehe VwGH vom 26.1.2011, [2008/13/0017](#) - 0019).

B) Umsatzsteuer

Nach Abschnitt IV. Pkt.4.3. des Darlehensvertrages ist die auf die Miete entfallende USt unabhängig von der Gegenverrechnung extra zu bezahlen.

Bei Wertung der Zahlung als echte, zugeflossene und somit vereinnahmte Mietvorauszahlung liegt hier eine umsatzsteuerlich relevante Einnahme vor für welche die Steuerschuld gem. § 19 Abs. 2 Z 2 UStG mit Ablauf des Kalendermonates entstand, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Die Steuerschuld entsteht unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung und ist als Vorauszahlung für zu erbringende Leistungen zu versteuern, da Art und Umfang sowie Leistungserbringer genau festgelegt sind. Die Zahlung der Umsatzsteuer extra Monat für Monat kann der Beurteilung der vereinnahmten Vorauszahlung als („Netto“)Entgelt nicht entgegenwirken, sondern wäre wieder als eigene Einnahme für die Leistungserbringung anzusehen.

Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 27. Juni 2012

Die steuerliche Vertretung äußerte sich (nach Vorhalt der Stellungnahme des Fachbereichs am 18. Juni 2012, OZ 52) im Außenprüfungsverfahren mit E-Mail vom 27. Juni 2012 (OZ 53, auch in OZ 51 enthalten):

Unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des VwGH gestehen Sie zwar einen Zusammenhang von Darlehens- mit Mietverträgen zu, verweisen aber auf die Qualifikationsmerkmale analog zu EStR RZ 6411 und die entsprechende Judikatur des VwGH. Hierzu merken wir an, dass unseres Erachtens (wie auch in RZ 6411 dargestellt) der Umstand, dass ein Darlehen zinsenlos gewährt, nicht zugleich ein Ausschlusskriterium zur Qualifikation als Darlehensvertrag, der mit einem Mietvertrag in Verbindung steht, darstellt.

Hinsichtlich der Verweise auf die VwGH-Judikatur lässt sich festhalten, dass jener auf VwGH [2000/14/0060](#) unseres Erachtens nicht notwendig erscheint, da hier inhaltlich lediglich ein Verweis auf VwGH [94/15/0121](#) vorgenommen wird, welches auch gesondert zitiert wird. VwGH [2000/14/0060](#) stellt auf einen Fall ab, bei dem eine Mietvorauszahlung im Jahr 87 und 88 auf Antrag des Abgabepflichtigen im RM-Wege von der Abgabenbehörde als Darlehen umqualifiziert wurde. Im Jahr 96 und 97 wurde dann vom Abgabepflichtigen behauptet, es hätte sich doch um eine Mietvorauszahlung gehandelt und diese hätte nur im Zahlungsjahr erfasst werden dürfen. Hier hat sich der Beschwerdeführer (Abgabepfl.) beim VwGH mit Verweis auf VwGH [94/15/0121](#) bezogen. Dies wurde aufgrund der Angaben aus den Jahren 87 und 88 allerdings (durchaus verständlicherweise) trotzdem als unbegründet abgewiesen.

VwGH [94/15/0121](#) spiegelt hingegen einen ähnlich gelagerten Fall wider, allerdings gab es hier keine Vereinbarung über die Rückführung des Darlehens/der Mietzinsvorauszahlung im Zuge der Beendigung des Mietverhältnisses durch die Bestandsnehmerin. Es wurde lediglich nachträglich eine Vereinbarung geschlossen, dass der Bestandsnehmerin ihr Interesse ersetzt werden müsse, wodurch der VwGH noch keine Rückzahlungsverpflichtung gesehen hat. Der VwGH legt in diesem Judikat daher klar, dass „eine Beurteilung des Vertrages als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzt“.

Unseres Erachtens fehlt die losgelöste Rückzahlungsverpflichtung im vorliegenden Falle nicht, da vereinbart wird, dass es eine Gegenrechnung mit dem Mietzins gibt (der auf Dauer des Darlehens nicht wertgesichert wird), somit gibt es eine eindeutige Rückzahlungshöhe. Des Weiteren gibt es einen Kündigungsverzicht auf 6 Jahre (widerspricht unseres Erachtens auch nicht) und sofern der Bestandsvertrag beendet wird, ist eine sofortige Rückführung des offenen Betrages vorgesehen, der wiederum bei Zahlungsverzug Verzugszinsen auslöst. D.h. der Fall stellt sich hier ganz anders dar, als im Judikat VwGH [94/15/0121](#), wo vom VwGH keine Rückzahlungsverpflichtung erblickt werden konnte.

Darüberhinaus ist unseres Erachtens aus dem Fakt, dass im Darlehensvertrag der Punkt der vorzeitigen Rückführung des Darlehens seitens der Darlehensnehmerin nicht angeführt wird, noch nicht zu schließen, dass diese nicht möglich ist, auch wenn sie gem. Mietvertrag auf die Dauer von 25 Jahren ab Vertragsserrichtung auf eine ordentliche Kündigung verzichtet. Die im Mietvertrag in diesem Zusammenhang angeführte vereinbarte grundbücherliche Verbücherung dieses Mietrechtes deutet uE durchaus auf eine Absicherung eines Darlehens hin.

*Wir gehen daher davon aus, dass die Qualifizierung des Darlehens als ebensolches nicht in Frage gestellt ist, da (wie auch Dr. ***25*** unter Berufung auf die Klarstellung in VwGH [94/15/0121](#) vermerkt) „einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegensteht, als es sich dabei (Verknüpfung mit einem Mietvertrag) lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handelt.“*

Einschränkung des Vorlageantrags und Zurücknahme von Anträgen

Mit Schriftsatz vom 14. Jänner 2021 schränkte die Bf durch ihre steuerliche Vertretung den Vorlageantrag dahingehend ein, dass in Bezug auf den Beschwerdepunkt „Entschädigung für Grundinanspruchnahme“ der Ansatz des Pauschalbetrags nach [§ 107 Abs. 11 EStG 1988](#) beantragt werde, sodass 33% der erhaltenen Leitungsentschädigungen als pauschale (steuerpflichtige) Bemessungsgrundlage heranzuziehen seien. Hinsichtlich des Beschwerdepunkts „Punkt „Ausbau und Vermietung ***9***, ***8***“ werde „voll inhaltlich auf den Vorlageantrag und die im Rechtsmittelverfahren vorgebrachten Argumente und Schriftstücke“ verwiesen.

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat wurden „vor allem aus Sicht der aktuellen COVID-19-Situation“ zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

1. Leitungsrechte

Die Bf ist Alleineigentümerin der Grundstücke GstNr ***11***/1 und ***12***, EZ ***13***, Katastralgemeinde ***10***. Diese Grundstücke werden land- und forstwirtschaftlich genutzt und von der Bf verpachtet.

Die Bf hat der EVN AG bzw. der EVN Netz GmbH die Dienstbarkeit der Duldung der Verlegung einer Gasleitung und von Lichtwellenleiterkabeln, deren Bestand und Betrieb auf diesen Grundstücken eingeräumt.

Dafür hat sie im Jahr 2003 Entschädigungen von € 32.152,86 und im Jahr 2008 Entschädigungen von € 13.228,42, jeweils einschließlich 20% Umsatzsteuer, erhalten und hierüber Rechnungen gelegt.

Ein Sachverständigengutachten über die Höhe der mit der Einräumung dieser Dienstbarkeit verbundenen Bodenwertminderung wurde im Verfahren nicht vorgelegt.

2. Dachbodenausbau

Die Bf ist Alleineigentümerin der Liegenschaft ***8*** in ***9***.

Das auf dieser Liegenschaft befindliche Zinshaus umfasst fünf Obergeschosse und einen zunächst nicht ausgebauten Dachboden.

Die Bf vereinbarte mit ***15*** ***16*** ***17*** ***18*** ***19*** und ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19***, dass der Dachboden in diesem Zinshaus ausgebaut und der ausgebauter Dachboden von ***15*** ***16*** ***17*** ***18*** ***19*** und ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19*** gemietet wird.

Diesbezüglich wurden am 30. Dezember 2005 zwischen der Bf und ***15*** ***16*** ***17*** ***18*** ***19*** und ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19*** gleichzeitig zwei Verträge abgeschlossen, ein Mietvertrag (i. d. F. MV) und ein Darlehensvertrag (i. d. F. DV).

Der Dachboden wurde nach den Plänen der Mieter gemäß deren Vorstellungen ausgebaut (P I.1.2. MV, P I.1.2 DV).

Zur Finanzierung des Dachbodenausbaus gewähren die Mieter der Vermieterin ein Darlehen (P I.1.3. DV) i. H. v. 600.000 € (P II.2.1. DV), wobei die Darlehenshöhe an die tatsächlichen Ausbaukosten gekoppelt ist, also die Mieter bei höheren Kosten eine ergänzende Darlehensgewährung und die Vermieterin bei niedrigeren Kosten eine Rückerstattung des überschießenden Betrags vorzunehmen haben (P III.3.2. DV) und die Mieter bei widmungswidriger Verwendung des Darlehens mit sofortiger Wirkung die Darlehensvaluta zur Rückzahlung fällig stellen können (P III.3.3. DV). Das Darlehen wird zinsenlos gewährt (P II.2.2. DV). Ansonsten ist während des aufrechten Bestands des Mietvertrags beiderseits eine Aufkündigung des Darlehensvertrags ausgeschlossen (P V DV).

Der Dachbodenausbau und dessen Ausstattung sind durch Beilagen zu den Verträgen detailliert festgelegt, wobei eine darüber hinausgehende Ausstattung von den Mietern gesondert zu finanzieren ist (P III.3.5. DV).

Das Mietverhältnis begann am Tag der Fertigstellungsanzeige und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden (P II.2.1. MV). Das Mietrecht der im Jahr 1933 geborenen Mitmieterin ***20*** ***16*** ***21*** ***18*** ***19*** ist – bis 31. März 2031 – verbüchert (P II.2.2. MV). Die Bf verzichtet bis 30. Dezember 2030 auf eine Kündigung (P II.2.2. MV). Ein Kündigungsverzicht der Mieter lässt sich dem Mietvertrag nicht direkt entnehmen, allenfalls kann ein solcher als P VIII.8.2. Mietvertrag abgeleitet werden.

Bestehen keine gemäß [§ 14 MRG](#) eintrittsberechtigten Personen, „wird die Tatsache des Todes des zweitverstorbenen Mieters einvernehmlich als Kündigung des Mieters in Entsprechung Pkt 2.1. dieses Vertrages vereinbart. Der Kündigungsverzicht gem Pkt 2.2. gilt in diesem Falle als nicht relevant“ (P VIII.8.2. MV).

Der Mietzins richtet sich nach der endgültigen Größe der Wohnnutzfläche und der Terrasse (P IV.4.1. MV), wobei für Zwecke der Gebührenbemessung von einem jährlichen Bruttomietzins von rund 68.000 € ausgegangen wurde (XII.12.3. MV). Der Mietzins ist monatlich im Vorhinein zu überweisen (P IV.4.1. MV) und (grundsätzlich, P IV.4.2. DV) wertgesichert (P IV.4.2. MV).

Die Mieter verpflichteten sich zur Bezahlung eines monatlichen Nettomietzinses von vorerst rund 4.725 € ab dem der Übergabe folgenden Monatsersten (P IV.4.1. DV). Dieser monatliche Mietzins bildet gleichzeitig die monatlichen Rückzahlungen des gewährten Darlehens (P IV.4.1. DV). Auf die Dauer der Darlehensrückzahlung verzichtet die Vermieterin auf die Geltendmachung der Wertsicherung, aber der gänzlichen Darlehensrückzahlung ist der Mietzins unter Berücksichtigung aller Indexsteigerungen ab Vertragsbeginn anzupassen (P IV.4.2. DV).

Bei Beendigung des Mietverhältnisses, frühestens jedoch sechs Jahre ab Übergabe des Mietobjekts, ist der zu diesem Zeitpunkt offene Darlehensbetrag zurückzuzahlen (P IV.4.4. DV).

Bei Beendigung des Mietverhältnisses sind Mieterinvestitionen, deren Einbau vor weniger als 15 Jahren erfolgt ist, finanziell abzugelten (P VI.6.3. MV).

Die Bf erhielt im Rahmen des Darlehensvertrags folgende Zahlungen:

- 100.000,00 € am 12. August 2009, 200.00,00 € am 18. August 2008, zusammen 300.000,00 € im Jahr 2008
- 100.00,00 € am 7. April 2009, 200.00,00 € am, 28. September 2009, zusammen 300.00,00 € im Jahr 2009.

Bis Ende 2009 wurden von der Bf Anschaffungskosten von 777.043,32 € netto in Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau aktiviert.

Beweiswürdigung

Die zu 1. und 2. getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und sind unstrittig.

Rechtsgrundlagen

[§ 21 BAO](#) lautet:

2. Wirtschaftliche Betrachtungsweise.

§ 21. (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

[§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet i. d. F. [BGBl. I Nr. 124/2003](#):

§ 4. (1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

[§ 15 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet i. d. F. [BGBl. I Nr. 85/2008](#):

§ 15. (1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.

[§ 19 EStG 1988](#) lautet i. d. F. [BGBl. I Nr. 99/2007](#):

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19. (1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel

gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

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

[§ 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) lautet:

§ 21. (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

[§ 28 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet i. d. g. F. [BGBl. I Nr. 85/2008](#):

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

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

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

3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

- der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes

- der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.

4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.

[§ 107 EStG 1988](#) lautet i. d. g. F.:

Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten

§ 107. (1) Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber (Abs. 2) eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse (Abs. 3) zu nutzen, unterliegen einer Abzugsteuer und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 11) beantragt wird.

(2) Infrastrukturbetreiber im Sinne dieser Bestimmung sind:

1. Elektrizitätsunternehmen ([§ 7 Abs. 1 Z 11 des Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetzes 2010](#))
2. Erdgasunternehmen ([§ 7 Abs. 1 Z 16 des Gaswirtschaftsgesetzes 2011](#))
3. Dem [Mineralrohstoffgesetz](#), [BGBl. I Nr. 38/1999](#), unterliegende Unternehmen, die Leitungsanlagen zum Zwecke des Transportes gasförmiger oder flüssiger Kohlenwasserstoffe betreiben
4. Fernwärmeversorgungsunternehmen, das sind Unternehmen, die zum Zwecke der entgeltlichen Versorgung Dritter Anlagen zur Erzeugung, Leitung und Verteilung von Fernwärme (Fernwärmeanlagen) betreiben.

(3) Die Nutzung von Grund und Boden liegt bei allen Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von Infrastrukturbetreibern zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen insbesondere nach Maßgabe der Bestimmungen des Elektrizitätswirtschafts- und –organisationsgesetzes 2010, [des Gaswirtschaftsgesetzes 2011](#) oder [des Mineralrohstoffgesetzes](#) durchgeführt werden.

(4) Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist der bezahlte Betrag vor Berücksichtigung der Abzugsteuer, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang dieser Betrag die Rechtseinräumung, die Abgeltung einer gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 steuerfreien Wertminderung oder sonstige Zahlungen (z. B. Entschädigungen für Ertragsausfälle, Wirtschafterschwernisse, Wegebenützung oder für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz) betrifft. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

(5) Die Abzugsteuer beträgt 10%.

(6) Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 7) haftet für die Entrichtung der Abzugsteuer.

(7) Abzugsverpflichteter ist der Schuldner der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete hat die Abzugsteuer bei jeder Zahlung einzubehalten und die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge in einem Gesamtbetrag spätestens am 15. Februar des Folgejahres an sein Finanzamt abzuführen.

(8) Der Abzugsverpflichtete hat innerhalb der Frist des Abs. 7 dem Finanzamt eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln, in der die Empfänger der Einkünfte zu bezeichnen und die auf diese entfallenden Steuerbeträge anzugeben sind. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den weiteren Inhalt der Anmeldung und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Der Empfänger der Einkünfte hat dem Abzugsverpflichteten für Zwecke der Anmeldung folgenden Daten bekannt zu geben:

1. Vor- und Familienname, Firma bzw. sonstige Bezeichnung
2. Wohnsitz oder Sitz
3. Falls vorhanden: Abgabekontonummer
4. Bei natürlichen Personen: Die Versicherungsnummer ([§ 31 ASVG](#)), wenn keine Abgabekontonummer angegeben wird. Besteht keine Versicherungsnummer, ist das Geburtsdatum anzugeben.

(9) Mit der Entrichtung der Abzugsteuer durch den Abzugsverpflichteten oder Steuerschuldner gilt vorbehaltlich des Abs. 11 die Einkommensteuer in Bezug auf Einkünfte gemäß Abs. 1 als abgegolten.

(10) Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 6 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

(11) Auf Antrag ist auf Einkünfte, von denen eine Abzugsteuer einbehalten worden ist, der allgemeine Steuertarif anzuwenden (Regelbesteuerungsoption). Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, sind diese mit 33% der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage (Abs. 4) anzusetzen.

[§ 124b Z 334 EStG 1988](#) lautet i. d. g. F.:

334. § 107 in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 62/2018](#) tritt mit 1. Jänner 2019 in Kraft und ist anzuwenden auf Zahlungen, die ab dem 1. Jänner 2019 erfolgen sowie hinsichtlich des Abs. 11 zweiter Satz auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 62/2018](#) nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten.

[§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) lautet:

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

[§ 3a Abs 1 UStG 1994](#) lautet:

§ 3a. (1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

[§ 4 Abs. 1 und 2 UStG 1994](#) lautet:

§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

(2) Zum Entgelt gehört auch,

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten,

2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

§§ 983 ff. ABGB lauten:

Darlehensvertrag

[§ 983 ABGB](#). *Im Darlehensvertrag verpflichtet sich der Darlehensgeber, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.*

Arten des Darlehensvertrags

[§ 984 ABGB](#). *(1) Gegenstand eines Darlehensvertrags können Geld oder andere vertretbare Sachen sein. Ein Darlehen kann entweder unentgeltlich oder gegen Entgelt gewährt werden. Wenn die Parteien nichts über ein Entgelt vereinbaren, gilt der Darlehensvertrag im Zweifel als entgeltlich.*

(2) Ein unentgeltlicher Darlehensvertrag ohne Übergabe der Sachen ist nur wirksam, wenn der Darlehensgeber seine Vertragserklärung schriftlich abgibt.

Steigerung und Minderung des Werts

[§ 985 ABGB](#). *Der Darlehensnehmer hat, sofern nichts anderes vereinbart ist, bei der Rückgabe der Sachen einen in der Zwischenzeit eingetretenen Wertverlust nicht auszugleichen. Gleichmaßen kann er sich auch nicht auf eine Wertsteigerung zur Minderung seiner Rückgabepflicht berufen.*

Dauer und Auflösung des Darlehensvertrags

[§ 986 ABGB](#). *(1) Der Darlehensvertrag kann auf eine im Voraus bestimmte oder auf unbestimmte Zeit geschlossen werden.*

(2) Ein auf unbestimmte Zeit geschlossener Darlehensvertrag kann von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist gekündigt werden.

(3) Ein auf bestimmte Zeit geschlossener Darlehensvertrag endet durch Zeitablauf.

Außerordentliche Kündigung des Darlehensvertrags

[§ 987 ABGB](#). *Jeder Vertragsteil kann den Darlehensvertrag jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist kündigen, wenn ihm die Aufrechterhaltung des Vertrags aus wichtigen Gründen unzumutbar ist.*

Kreditvertrag

[§ 988 ABGB](#). *Der entgeltliche Darlehensvertrag über Geld heißt Kreditvertrag; dazu zählt auch ein Vertrag, mit dem ein Geldbetrag zum Abruf zur Verfügung gestellt wird. Die Parteien dieses Vertrags heißen Kreditgeber und Kreditnehmer. Das Entgelt besteht in der Regel in den vom Kreditnehmer zu zahlenden Zinsen; für diese gilt § 1000 Abs. 1.*

Befristung und Ende des Kreditvertrags

[§ 989 ABGB](#). *(1) Beim Kreditvertrag kann sich eine bestimmte Vertragsdauer nicht bloß aus der datumsmäßigen Festlegung eines Endtermins ergeben, sondern auch aus den Vereinbarungen über den Kreditbetrag sowie über die Art der Rückzahlung des Kredits und die zu leistenden Zinsen.*

(2) Nach Ende des Kreditvertrags hat der Kreditnehmer den Kreditbetrag samt den noch zu leistenden Zinsen zurückzuzahlen.

Unwirksame Vereinbarungen über das Kündigungsrecht des Kreditgebers

[§ 990 ABGB](#). *Vereinbarungen, durch die dem Kreditgeber ein nicht an sachlich gerechtfertigte Gründe geknüpftes Recht zur vorzeitigen Kündigung eines auf bestimmte Zeit geschlossenen und seinerseits schon erfüllten Kreditvertrags eingeräumt wird, sind nicht wirksam.*

Verweigerung der Kreditauszahlung

[§ 991 ABGB](#). Der Kreditgeber kann die Auszahlung des Kreditbetrags verweigern, wenn sich nach Vertragsabschluss Umstände ergeben, die eine Verschlechterung der Vermögenslage des Kreditnehmers oder eine Entwertung bedingener Sicherheiten in einem solchen Ausmaß erweisen, dass die Rückzahlung des Kredits oder die Entrichtung der Zinsen selbst bei Verwertung der Sicherheiten gefährdet sind.

Zinsen und Zinseszinsen

[§ 1000 ABGB](#). (1) An Zinsen, die ohne Bestimmung der Höhe vereinbart worden sind oder aus dem Gesetz gebühren, sind, sofern gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, vier vom Hundert auf ein Jahr zu entrichten.

(2) Der Gläubiger einer Geldforderung kann Zinsen von Zinsen verlangen, wenn die Parteien dies ausdrücklich vereinbart haben. Sonst kann er, sofern fällige Zinsen eingeklagt werden, Zinseszinsen vom Tag der Streitanhängigkeit an fordern. Wurde über die Höhe der Zinseszinsen keine Vereinbarung getroffen, so sind ebenfalls vier vom Hundert auf ein Jahr zu entrichten.

(3) Haben die Parteien über die Frist zur Zahlung der Zinsen keine Vereinbarung getroffen, so sind diese bei der Zurückzahlung des Kapitals oder, sofern der Vertrag auf mehrere Jahre abgeschlossen worden ist, jährlich zu zahlen.

Leitungsrechte

Einkommensteuer

Aus welchen Gründen die mit den Leitungsrechten belasteten, im Alleineigentum der Bf stehenden Grundstücke dem Sonderbetriebsvermögen der Bf als Gesellschafterin der ***24*** Gutsverwaltung KG zuzurechnen (und die Einkünfte daher in die diesbezüglichen Feststellungsbescheide aufzunehmen) sein sollen, legt die Bf nicht näher dar.

Die diese Grundstücke nicht zur Einkommenserzielung durch die ***24*** Gutsverwaltung KG verwendet werden, sondern durch die Bf selbst, war das Entgelt für die Einräumung der Leitungsrechte nicht in den Feststellungsverfahren, sondern in den Einkommensteuerverfahren (ohne diesbezügliche Bindung an einen Einkünftefeststellungsbescheid) zu berücksichtigen.

Diesbezüglich ist auch auf die Einschränkung des Vorlageantrags vom 14. Jänner 2021 zu verweisen.

Höhe des steuerpflichtigen Anteils

Gemäß [§ 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988](#) i. V. m. [§ 124b Z 334 EStG 1988](#) und [§ 107 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 EStG 1988 in

Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, in der Weise zu versteuern, dass diese mit 33% des für die Rechtseinräumung bezahlten Entgelts ohne Umsatzsteuer anzusetzen sind, es sei denn der Steuerpflichtige weist eine andere Höhe nach.

Mit [§ 107 EStG 1988](#) wurde die Besteuerung eines für eine Rechtseinräumung in Bezug Leitungsrechte bezahlten Entgelts gesetzlich ausdrücklich geregelt.

Der Ansatz eines Pauschalbetrags vom 33% des Nettoentgelts ist nach der Anordnung des [§ 124b Z 334 EStG 1988](#) in allen im Kundmachungszeitpunkt des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 62/2018](#) noch nicht rechtskräftig veranlagten Fällen vorzunehmen.

Unbeschadet der diesbezüglichen Ausführungen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (vor der Regelung des [§ 107 EStG 1988](#)) sind die Entschädigungen daher mit 33% des Nettobetrags als Einkünfte steuerlich zu berücksichtigen, somit:

2003: Bruttobetrag 32.152,86 €. Nettobetrag (20% USt): 26.794,05 €. 33%: 8.842,04 €

2008: Bruttobetrag 13.228,42 €. Nettobetrag (20% USt): 11.023,68 €. 33%: 3.637,82 €

Den Nachweis einer abweichenden Höhe hat die Bf nicht erbracht.

Die allgemeinen Ausführungen im Verfahren und der Hinweis auf Richtlinien der Landwirtschaftskammer oder die Ansichten der Vertragsparteien sind nicht geeignet, den Nachweis einer anderen Höhe des steuerpflichtigen Anteils des Entgelts zu erbringen.

Ein Sachverständigengutachten hat die Bf nicht vorgelegt.

Es ist daher der gesetzlichen Vermutung eines steuerpflichtigen Anteils von 33% zu folgen.

Diesbezüglich ist auch auf die Einschränkung des Vorlageantrags vom 14. Jänner 2021 zu verweisen.

Umsatzsteuer

Dass das für die Einräumung der Leitungsrechte bezogene Entgelt der Umsatzsteuer zu unterziehen ist, ist nicht strittig.

Dachbodenausbau

Abgrenzung Darlehen und Vorschuss

Darlehen

Ein Darlehen ist die Hingabe vertretbarer Sachen ins Eigentum des Empfängers mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte (vgl. *Schubert* in Rummel, ABGB 3. A. § 984 ABGB Rz 1).

Wie sich aus dem Gesetz ausdrücklich ergibt ([§ 984 Abs. 1 Satz 2 ABGB](#)) kann ein Darlehen entweder unentgeltlich oder gegen Entgelt gewährt werden.

Eine Entgeltlichkeit eines Darlehens (das in diesem Fall bei einem Gelddarlehen Kreditvertrag genannt wird, [§ 988 ABGB](#)) ist daher nicht erforderlich (vgl. *Aichberger-Beig* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.04 § 983 Rz 4).

Für das Darlehen ist die Verpflichtung zur Rückzahlung wesentlich; fehlt sie, liegt kein Darlehensvertrag, sondern allenfalls ein anderes Rechtsgeschäft, z. B. Kaufvertrag mit Pflicht zur Vorauszahlung des Kaufpreises, Ausstattung, Gesellschaft vor (vgl. *Schubert* in Rummel, ABGB 3. A. § 984 ABGB Rz 5).

Möglich ist es, zu vereinbaren, dass das Darlehen einem bestimmten Verwendungszweck gewidmet sein soll. Die Verwendung der Valuta zu dem vereinbarten Zweck kann zur Bedingung der Darlehensgewährung erhoben werden (vgl. *Aichberger-Beig* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.04 § 983 Rz 8).

Vorschuss

Hingegen sind Vorschüsse Geldbeträge, die jemandem vorausbezahlt werden, obgleich er erst später Anspruch darauf hat. Mit dem Vorschuss wird ein Teil der später entstehenden oder fälligen Schuld im voraus getilgt. Hierzu zählt insbesondere der Gehalts- oder Lohnvorschuss oder sowie eine Provisionsakontozahlung. Der künftige Entgeltanspruch mindert sich um den vorausbezahlten Betrag. Der Vorschuss wird demnach auch nicht gegen die (künftige) Forderung (des Dienstnehmers) aufgerechnet, sondern vom Entgeltanspruch abgerechnet. Das Wesen des Vorschusses besteht demnach in der Vorauszahlung noch nicht fälligen Entgelts (vgl. *Schubert* in Rummel, ABGB 3. A. § 984 ABGB Rz 7 m. w. N.).

Vorschüsse sind somit keine Darlehen. Sie sind Vorausleistungen in Erfüllung einer bestehenden Schuld und von dieser Schuld abzurechnen (vgl. *Aichberger-Beig* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.04 § 983 Rz 16).

EstR 2000 Rz 6411

Die – das Bundesfinanzgericht nicht bindenden – Einkommensteuerrichtlinien führen zur Abgrenzung zwischen Darlehen und Mietvorauszahlung aus:

Mietvorauszahlungen führen zu einem sofortigen Einnahmenezufluss. Eine allfällige Rückzahlung stellt Werbungskosten dar. Im Fall der Verknüpfung des Mietvertrages mit einem Darlehensvertrag (der Mieter gewährt dem Vermieter in Gestalt einer Mietvorauszahlung ein Darlehen) kommt es zu einem Zufluss von Mieteinnahmen nach Maßgabe der vereinbarten Darlehensrückzahlungen. Eine Beurteilung der Vorauszahlung als Darlehen setzt eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und allfällige Verzinsung des Darlehens voraus. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag steht nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegen, als es sich dabei um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handelt (VwGH 10.10.1996, [94/15/0121](#); VwGH 15.04.1998, [98/14/0043](#)). Siehe dazu auch [Rz 6448 f.](#) Wird einem Vermieter vom Mieter ein zinsenloses Darlehen gewährt, kommt dem Darlehen im Umfang des dadurch verschafften Zinsgewinns mietzinserhöhender Entgeltcharakter zu; daher liegt ein geldwerter Vorteil vor, der als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen ist (VwGH 04.06.2008, [2006/13/0172](#)).

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs

VwGH 10.10.1996, [94/15/0121](#)

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu seiner im Verwaltungsverfahren mehrfach zitierten Entscheidung VwGH 10.10.1996, [94/15/0121](#) folgenden Rechtssatz (RS 2) gebildet:

Die Beurteilung eines Bestandvertrages als Darlehen würde eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzen. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde.

Zum Verständnis ist anzumerken, dass Gegenstand dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens eine vertraglich ausdrücklich als solche vereinbarte Mietzinsvorauszahlung war, die der dortige Bf im Zuge des Verfahrens als Darlehenshingabe umgedeutet wissen wollte.

VwGH 23. 5. 2000, [2000/14/0060](#)

Im Erkenntnis VwGH 23. 5. 2000, [2000/14/0060](#) ist der Verwaltungsgerichtshof bei einer Kreditierung mit Verzinsung und festgelegter Rückzahlungsverpflichtung zur Auffassung gelangt, es sei ein Darlehen eingeräumt worden, welches monatlich mit Mietverbindlichkeiten verrechnet werde.

VwGH 23. 2. 2010, [2008/15/0027](#)

Im Erkenntnis VwGH 23. 2. 2010, [2008/15/0027](#) verweist der VwGH auf die Erkenntnisse VwGH 10. 10. 1996, [94/15/0121](#) und VwGH 23. 5. 2000, [2000/14/0060](#) und führt dazu in RS 3 aus:

Die Beurteilung der Pachtvorauszahlung als Darlehen hat eine vom Fortbestand des Pachtvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung.

Auch hier wurde ausdrücklich eine Vorauszahlung vereinbart und enthielt die Vereinbarung keine Verpflichtung zur anteiligen Rückzahlung bei Pachtbeendigung.

Zu den Argumenten der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass gemäß [§ 21 BAO](#) für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Zwei Verträge

Wenn das Finanzamt in den Beschwerdevorentscheidungen die Ansicht vertritt, es sei das Vorliegen zweier verschiedener Vereinbarungen erforderlich, so ist unstrittig, dass hier sowohl ein Darlehensvertrag als auch ein Mietvertrag abgeschlossen wurden.

Es lagen von Anfang an klare, eindeutige und widerspruchsfreie Vereinbarungen zwischen Vermieterin und Darlehensnehmerin einerseits und den – zu der Bf in keiner Nahebeziehung stehenden, sodass im Übrigen die zu Verträgen zwischen einander Nahestehenden entwickelten Grundsätze, worauf der Vorlageantrag zutreffend verweist, nicht anzuwenden sind - Mietern und Darlehensgebern andererseits vor.

Im Gegensatz zu verschiedenen an den VwGH herangetragenen Verfahren wurde hier nicht versucht, eine als solche deklarierte Vorauszahlung im Nachhinein als Darlehen umzuqualifizieren. Ein „ausschließlicher Mietvertrag“ liegt hier nicht vor.

Übergabe

Unstrittig ist, dass der Darlehensbetrag der Bf in Geld ausbezahlt, ihr also i. S. d. [§ 984 Abs. 2 ABGB](#) übergeben wurde. Außerdem wurde über das Darlehen ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen.

Laufzeit

Die Laufzeit des Darlehens ergibt sich aus der vereinbarten Tilgung im Wege der Aufrechnung mit der Miete, wobei eine vorzeitige Beendigung bei Beendigung des Mietverhältnisses (unter Berücksichtigung einer Sperrfrist zu Beginn) vereinbart ist.

Höhe und Fälligkeit der Tilgungsraten

Sowohl die Höhe als auch die Fälligkeit der Tilgungsraten sind vertraglich – Kompensation mit den monatlichen Mietzinsen – festgelegt.

Verzinsung

Auch wenn der Verwaltungsgerichtshof – wie dargestellt - in mehreren Entscheidungen eine Verzinsung in Zusammenhang zwischen der Abgrenzung zwischen Darlehen und Vorschuss erwähnt, ist festzuhalten, dass eine Verzinsung für ein Darlehen – wie ausgeführt – nicht essenziell ist. Ein Darlehen muss nicht entgeltlich hingegeben werden, es kann auch Unentgeltlichkeit vereinbart werden. Die Zinsenlosigkeit wurde ausdrücklich vereinbart, die Rechtsfolge des [§ 984 Abs. 1 Satz 3 ABGB](#) kommt somit nicht zum Tragen.

Wird eine Verzinsung vereinbart, also ein Kreditvertrag abgeschlossen, spricht dies zwar – so auch die von der belangten Behörde zitierte Judikatur - für das Vorliegen eines Darlehens, da Vorschüsse üblicherweise unverzinst gewährt werden; Bedingung für die steuerliche Anerkennung eines Darlehensvertrags ist eine Verzinsung aber nicht.

Eine gewisse Wertsicherungskomponente ist aber auch in der gegenständlichen Vereinbarung enthalten, da während der Darlehenslaufzeit die Indexanpassung des Mietzinses sistiert wird. Dies führt jedoch nicht zu zusätzlich anzusetzenden Einnahmen.

Rückzahlungsverpflichtung

Das Bundesfinanzgericht stimmt mit der Auffassung der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens überein, dass eine Rückzahlungsverpflichtung zum Wesen eines Darlehens gehört.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen erfolgt die Rückzahlung des Darlehens durch die Bf in der Weise, dass der ab Übergabe des Mietobjekts zu zahlende Mietzins gleichzeitig die

monatlichen Rückzahlungen des Darlehens bildet. Sollte das Mietverhältnis vor Tilgung des Darlehens beendet werden, ist der zu diesem Zeitpunkt noch offene Darlehensbetrag von der Bf zurückzuzahlen.

Die Bf ist daher jedenfalls zur Rückzahlung der Darlehensvaluta – sei es im Weg der Aufrechnung mit ihren Mietzinsforderungen, sei es in bar – verpflichtet.

Auch die Kompensation der Darlehensraten mit den Mietzinsforderungen ist eine Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte und kein Aliud.

Das Finanzamt räumt in den Beschwerdevorentscheidungen ein, dass der VwGH „die Möglichkeit der ‚Aufrechnung‘ von Darlehensrückzahlungsbeträgen und Beträgen für die Überlassung von Bestandsobjekten zugelassen“ hat.

Diese Rückzahlungspflicht besteht i. S. v. VwGH 10.10.1996, [94/15/0121](#) „losgelöst“ vom Fortbestand des Mietvertrags.

Punkt IV.4.4. des Darlehensvertrags sieht ausdrücklich eine Rückzahlungspflicht der gesamten Darlehensvaluta vor. Das Darlehen ist jedenfalls – sei es im Wege der Verrechnung mit dem Mietzins, sei es in bar – zurückzuzahlen.

Die Auffassung der Beschwerdevorentscheidungen, eine „von der Gegenverrechnung unabhängige Rückzahlungsverpflichtung in Bezug auf ein zugezähltes Darlehen ergibt sich aus den Verträgen nicht“ ist aktenwidrig.

Dass ein Darlehensnehmer zu einer vorzeitigen Darlehensrückzahlung vor Ablauf einer vereinbarten Darlehenslaufzeit berechtigt sein muss, um von einem Darlehen sprechen zu können, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

Darlehen gegeben

Die für das Vorliegen eines Darlehens sowie zivilrechtlich als auch steuerrechtlich maßgebenden Voraussetzungen

- die Hingabe vertretbarer Sachen, nämlich Geld,
- ins Eigentum des Empfängers, nämlich der Bf,
- mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte, nämlich Verrechnung mit dem in Geld zu entrichtenden Mietzins oder Rückzahlung in Geld,

liegen im gegenständlichen Fall somit vor.

Für das Bundesfinanzgericht ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen – so in den Beschwerdeentscheidungen und im Vorlagebericht angegeben - die „von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen (nämlich klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen)“ nicht vorliegen sollen.

Keine Vorausleistungen

Darüber hinaus ist darauf zu verweisen, dass im Zeitpunkt der Darlehensgewährung das künftige Mietobjekt noch nicht existierte.

Ein Bestandvertrag ist gemäß [§ 1090 ABGB](#) ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält.

Dem Mietvertrag zufolge beginnt das Mietverhältnis an dem dem Tag der Fertigstellungsanzeige und der Übergabe an die Mieter folgenden Monatsersten (P II.2.1. Mietvertrag).

Im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung bestand das Mietverhältnis noch nicht. Es bestand zu diesem Zeitpunkt auch noch keine Schuld der Darlehensgeber zu Mietzahlungen.

Wie ausgeführt, sind Vorschüsse Vorausleistungen in Erfüllung einer bestehenden Schuld und von dieser Schuld abzurechnen.

Es liegt vielmehr, worauf der Vorlageantrag zutreffend verweist, auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ([§ 21 BAO](#)) eine Fremdfinanzierung des Dachbodenausbaus durch die Bf vor.

Dass diese Fremdfinanzierung durch die späteren Mieter erfolgt ist, steht der Qualifikation als Darlehen nicht entgegen.

Kein Zufluss

Da es sich bei der Hingabe der Darlehensvaluta um keine Mietvorauszahlung handelt, kann auch kein Zufluss einer Mietvorauszahlung i. S. d. [§ 19 EStG 1988](#) in den Beschwerdezeiträumen vorliegen.

Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit als mit Rechtswidrigkeit ([Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG](#)) behaftet, sie sind gemäß [§ 279 BAO](#) abzuändern.

Besteuerungsgrundlagen

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt geändert:

Einkommensteuer 2003

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut angefochtenem Bescheid (BVE: 68.605,78 €)	72.144,00 €
darin enthalten Einkünfte iZm Leitungsrechten (BVE: 18.755,83 €)	-22.294,05 €
Einkünfte iZm Leitungsrechten laut BFG	8.842,04 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BFG	58.691,99 €

Einkommensteuer 2003

Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird festgesetzt mit	135.462,06 €
---	---------------------

Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt: 293.338,08 €

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 227.410,93 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb - 34,00 €

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Sozialversicherungsanstalt der Bauern 10.049,62 € 10.049,62 €

Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 3.789,54 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 58.691,99 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 299.908,08 €

Sonderausgaben ([§ 18 EStG 1988](#)):

Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Daher können Topf-Sonderausgaben nicht (mehr) berücksichtigt werden.

Steuerberatungskosten - 6.495,00 €

Kirchenbeitrag	- 75,00 €
Einkommen	293.338,08 €
Die Einkommensteuer beträgt:	
0% für die ersten 3.640,00 €	- €
21% für die weiteren 3.630,00 €	762,30 €
31% für die weiteren 14.530,00 €	4.504,30 €
41% für die weiteren 29.070,00 €	11.918,70 €
50% für die restlichen 252.381,87 €	121.234,04 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	138.419,34 €
Pensionistenabsetzbetrag	- 400,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	138.019,34 €
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen	1.408,66 €
Einkommensteuer	139.428,00 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 2.773,12 €
Kapitalertragsteuer	- 1.192,82 €
Festgesetzte Einkommensteuer	135.462,06 €

Einkommensteuer 2008

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut angefochtenem Bescheid (BVE: 781.258,91 €)	784.566,01 €
darin enthalten Einkünfte iZm Leitungsrechten (BVE: 7.716,58 €)	-11.023,68 €
darin enthalten Mietvorauszahlung	-272.727,27 €
Einkünfte aus Leitungsrechten laut BFG	3.637,82 €
Mietvorauszahlung laut BFG	0,00 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BFG	504.452,88 €
---	--------------

Einkommensteuer 2008

Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird festgesetzt mit	437.992,76 €
---	---------------------

Das Einkommen im Jahr 2008 beträgt: 905.781,77 €

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 371.069,48 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb - €

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Sozialversicherungsanstalt der Bauern 26.741,64 € 26.741,64 €

Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen 4.397,77 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 504.452,88 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 906.661,77 €

Sonderausgaben ([§ 18 EStG 1988](#)):

Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Daher können Topf-Sonderausgaben nicht (mehr) berücksichtigt werden.

Steuerberatungskosten - 780,00 €

Kirchenbeitrag - 100,00 €

Einkommen 905.781,77 €

Die Einkommensteuer beträgt:

$(905.781,77 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.086,00$ 444.475,89 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge 444.475,89 €

Pensionistenabsetzbetrag - €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge**444.475,89 €**

Steuer sonstige Bezüge nach Abzug der darauf
entfallenen Sozialversicherungsbeiträge und
des Freibetrages von 620 € mit 6 %

228,21 €

Einkommensteuer**444.704,10 €**

Anrechenbare Lohnsteuer

- 6.711,34 €

Festgesetzte Einkommensteuer**437.992,76 €****Einkommensteuer 2009**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut angefochtenem Bescheid	788.335,55 €
darin enthalten Mietvorauszahlung	-272.727,27
Mietvorauszahlung laut BFG	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BFG	515.608,28 €

Einkommensteuer 2009

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit	472.134,09 €
---	---------------------

Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt:

994.329,31 €

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

441.584,85 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- 16,97 €

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Sozialversicherungsanstalt der Bauern

27.443,64 €

27.443,64 €

Nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus
Kapitalvermögen

8.572,32 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

515.608,28 €

Sonstige Einkünfte: Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ohne Substanzgewinne aus Investitionsfonds	2.177,19 €	2.177,19 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		995.369,31 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-	60,00 €
Steuerberatungskosten	-	780,00 €
Kirchenbeitrag	-	200,00 €
Einkommen		994.329,31 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
$(1.267.056,58 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$		487.399,66 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		487.399,66 €
Pensionistenabsetzbetrag		- €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		487.399,66 €
Durchschnittssteuersatz (Steuer / Einkommen x 100)		49,02%
Durchschnittssteuersatz %	49,02%	
von	956.829,31 €	469.037,73 €
Hälftesteuersatz %	24,51%	
von	37.500,00 €	9.191,25 €
Steuer sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenen Sozialversicherungsbeiträge und des Freibetrages von 620 € mit 6 %		237,24 €
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen		100,00 €

Einkommensteuer	478.566,22 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 6.377,28 €
Kapitalertragsteuer	- 54,85 €
Festgesetzte Einkommensteuer	472.134,09 €

Umsatzsteuer 2008

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen laut angefochtenem Bescheid	844.487,22 €
darin enthalten Mietvorauszahlung (10% USt)	-272.727,27 €
Mietvorauszahlung laut BFG	0,00 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen laut BFG	571.759,95 €

Umsatzsteuer 2008

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wird festgesetzt mit	- 37.852,63 €
--	----------------------

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) 629.283,75 €

Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug

übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug - 57.523,80 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) 571.759,95 €

	Bemessungs- grundlage	Umsatzsteuer
Davon sind zu versteuern mit:		
20% Normalsteuersatz	263.475,45 €	52.695,09 €

10% ermäßigter Steuersatz	308.284,50 €	30.828,45 €
Summe Umsatzsteuer		83.523,54 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 121.376,17 €
Gutschrift		- 37.852,63 €

Umsatzsteuer 2009

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen laut angefochtenem Bescheid	834.134,99 €
darin enthalten Mietvorauszahlung (10% USt)	-272.727,27 €
Mietvorauszahlung laut BFG	0,00 €
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen laut BFG	561.407,72 €

Umsatzsteuer 2009

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit	- 125.914,28 €
--	-----------------------

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	633.972,38 €
Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug	- 57.769,98 €
Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug	
übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	- 14.794,68 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	561.407,72 €

	Bemessungs-	
Davon sind zu versteuern mit:	grundlage	Umsatzsteuer

20% Normalsteuersatz	257.867,43 €	51.573,49 €
10% ermäßigter Steuersatz	303.540,29 €	30.354,03 €
Summe Umsatzsteuer		81.927,52 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 211.429,71 €
Kürzung gemäß § 12 Abs. 3 iVm Abs. 4 u. 5		3.587,92 €
Gutschrift		- 125.914,28 €

Revisionszulassung

Eine Revision ist nach [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, [Ra 2014/16/0009](#) oder VwGH 26. 2. 2014, [Ro 2014/02/0039](#); VwGH 19. 12. 2017, [Ra 2017/18/0260](#)).

Gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) kommt einer Rechtsfrage unter anderem dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 11. 10. 2018, [Ra 2018/16/0154](#); VwGH 13. 9. 2016, [Ra 2016/16/0077](#); VwGH 17. 9. 2014, [Ra 2014/04/0023](#); VwGH 11. 9. 2014, [Ra 2014/16/0009](#); VwGH 14. 8. 2014, [Ra 2014/01/0101](#); VwGH 24. 4. 2014, [Ra 2014/01/0010](#); VwGH 24. 6. 2014, [Ra 2014/05/0004](#); VwGH 19. 12. 2017, [Ra 2017/18/0260](#)). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, [Ra 2014/04/0022](#) oder VwGH 25. 4. 2014, [Ro 2014/21/0033](#)).

Das Bundesfinanzgericht folgt zwar der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens interpretieren diese jedoch unterschiedlich. Eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs zur hier maßgebenden Abgrenzung zwischen einem zur Finanzierung der Herstellung des späteren Mietobjekts

hingegen unentgeltlichen Darlehen und einer Mietvorauszahlung des späteren Mieters, wenn die Vertragsparteien von einem von dem Mietvertrag getrennten Darlehensvertrag ausgehen, ist nicht ersichtlich.

Bemerkt wird, dass gemäß [§ 34 Abs. 1a VwGG](#) der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) an den Ausspruch des Verwaltungsgerichts gemäß [§ 25a Abs. 1 VwGG](#) nicht gebunden ist.

Finanzamt Österreich

§ 323b Abs. 1 bis 3 BAO lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 99/2020 (2. FORG)

§ 323b. (1) Das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe treten für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes. Das Zollamt Österreich tritt am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

(2) Die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren werden von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

(3) Eine vor dem 1. Jänner 2021 von der zuständigen Abgabenbehörde des Bundes genehmigte Erledigung, die erst nach dem 31. Dezember 2020 wirksam wird, gilt als Erledigung der im Zeitpunkt des Wirksamwerdens für die jeweilige Angelegenheit zuständigen Abgabenbehörde.

Die gegenständliche Entscheidung ergeht daher an das Finanzamt Österreich.

Wien, am 22. Februar 2021