

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Scheffelstraße 1, 6900 Bregenz, gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. April 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 und vom 8. September 2016 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den obgenannten Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 8. September 2016 betreffend Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 7. April 2016 (Einkommensteuer 2010) wird aufgehoben.

Der angefochtene Bescheid vom 7. April 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 7. April und 8. September 2016 – jeweils für die Jahre 2014 und 2010 – wurden betreffend der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung folgende Änderungen vorgenommen:

I.I. 2010:

Aufgrund einer Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2014 wurde mit Bescheid vom 7. April 2016 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren, verwiesen.

Der mit selbigem Datum ergangene Einkommensteuerbescheid 2010 wies nun Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 13.805,57 € (vorher 6.208,67 €) aus.

Zu Tz 5 Mieterinvestitionen wurde im Prüfungsbericht vom 7. April 2016 (Beilage E 4) wie folgt ausgeführt:

„Im Jahr 2007 wurden umfangreiche Umbauarbeiten an den Top 9 + 10 vorgenommen. Diese Tops wurden bis zur unentgeltlichen Übergabe der Liegenschaft an den Sohn des Pflichtigen an ***1*** ***2*** (zu Wohnzwecken) vermietet.

Gem. vorliegender Vereinbarung aus dem Jahr 2007 hat der Mieter im Zuge dieser umfangreichen Baumaßnahmen eigene Investitionen und Eigenleistungen im Ausmaß von 48.000,00 € getätigt.

Vereinbart wurde zumindest für eine Laufzeit von 10 Jahren auf eine Mieterhöhung zu verzichten – sofern der VPI Index sich nicht um mehr als 5 % erhöht – und eine reduzierte Miete von 329,00 € statt der gerechtfertigten 612,00 €/Monat verlangt.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt aber nicht verpflichtet ist.

Die Höhe des Vorteiles ergibt sich aus der Gegenüberstellung des Gebäudewertes mit und ohne Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Zuflusses (VwGH 20.2.1998, 96/15/0086).

Dieser Vorteil kann aber auch einfach nur anhand der Mieterinvestitionen und der vereinbarten „Abnutzung“ errechnet werden, wie sie in der Vereinbarung zwischen Vermieter und Mieter wie folgt getroffen wurde:

612,00 Mieter, die üblicherweise verlangt werden könnte

- 329,00 tatsächlich ab 1.7.2007 angesetzt

283,00 Differenz monatlich.

Mietreduktion für 10 Jahre vereinbart aufgrund der Eigenleistung von 48.000,00 – 283,00 monatlich für 120 Monate = **33.960,00**

Dieser Betrag ist jener Anteil des Vermieters, der dem Mieter als Ersatz für die Eigenleistungen vergütet wird.

Der Differenzbetrag zwischen Eigenleistung und Erstattung (14.040,00) ist als Abnutzung der Investition durch den Mieter zu tragen und wird nicht vergütet.“

Da das Mietverhältnis jedoch mit 30.6.2014 endete (weil das Objekt unentgeltlich übergeben wurde) – ist dieser Wert wie folgt zu berechnen:

283,00 monatlich ab 1.7.2007 bis Ende des Mietverhältnisses 30.6.2014 das sind 84 Monate

somit gesamt **23.772,00**

Investition 48.000,00

Abzüglich - 23.772,00 Abnutzung der Investition bis Ende Mietverhältnis

24.228,00 Zufluss der Mieterinvestition!

Einkünfte V+V – Mehr – 2014 – 24.288,00“

Mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 8. September 2016 (Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 7. April 2016) wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 61.805,57 (davor € 13.805,57) angesetzt und in der gesonderten Bescheidbegründung wie folgt ausgeführt:

„Sie haben – entsprechend der am 7.10.2015 dem FA ***3*** erstmals zur Kenntnis gebrachten und undatierten – „Vereinbarung“ mit Ihrem Sohn ***1*** als Mieter im Jahr 2007 beschlossen, dass das bestehende Bestandsverhältnis zu Top 9 mit Ihrem Sohn in der ***4*** 47 in ***5*** um Top 10 erweitert wird. Im gegebenen Zusammenhang erbrachte „Eigenleistungen des Mieters in Höhe von zusammen 48.000 € reduzierten die Miete ab 1.7.2007 um 283 € monatlich“, weil die vom Sohn erbrachten Eigenleistungen in Höhe von 33.960 € als die Wohnungen werterhöhend betrachtet und der Differenzbetrag in Höhe von 14.040 € als „Abnutzung der Investition durch den Mieter“ gewertet würde(n).

Mit Schenkungsvertrag vom 10.7.2014 übertrugen Sie das Eigentum an der GST.NR. ***6***/2 (EZL ***7***, KG ***8***, BG ***9***) in der ***4*** 47 in ***5*** schließlich auf Ihren Sohn ***1***.

Wererhöhende Aufwendungen, die der Mieter freiwillig tätigt (Mieterinvestition), fließen dem Vermieter grundsätzlich mit Beendigung des Mietverhältnisses als Vorteil aus dem

Mietverhältnis zu (VwGH vom 20.2.1998, 96/15/0086). Mieterinvestitionen, die jedoch mit dem laufenden Mietzins verrechnet werden, stehen im Austauschverhältnis und stellen Mietvorauszahlungen dar (VwGH vom 17.12.1993, 92/15/0116).

Die gegenständlich zu beurteilenden Mieterinvestitionen stehen in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Mietverhältnis zwischen Ihnen und Ihrem Sohn ***1***. Sie reduzierten zwar ab dem 1.7.2007 den monatlichen Mietzins, erfassten aber einnahmenseitig bewusst nicht die für die Senkung des Mietzinses kausalen Investitionen des Sohnes ***1*** in die Tops 9 und 10 im Jahr 2007. Entsprechend der Judikatur des VwGH wäre im Jahr 2007 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Mieterinvestition auf Ihrer Ebene als Vorauszahlung zu erfassen gewesen. Sie selbst haben im Hinblick auf die Mieterinvestitionen nur ausgabenseitig Konsequenzen gezogen, indem Sie in Höhe der erfolgten Mieterinvestition (= Anzahlung auf Ihrer Ebene) die Mietzinse reduzierten. Tatsächlich wäre die genannte Investition in voller Höhe (= 48.000 €) vorerst im Zeitpunkt der „Fertigstellung“ als „Ertrag“ zu erfassen und nachfolgend entsprechend der Nutzungsdauer wieder abzusetzen gewesen. Mit der Mietreduktion haben Sie zudem unzulässigerweise die USt-Bemessungsgrundlage verkürzt.

Berichtigung gem. § 293b BAO

Nach Einreichung der E-Erklärung samt Beilagen beim Finanzamt gilt Folgendes:

Entspricht die E-A-R nicht den zwingenden Vorschriften des Einkommensteuerrechtes, ist sie zu „berichtigen“. Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt u.a.: Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann (AbgÄG 2012, BGBl. I 2012/112 ab 1.1.2013).

Die Korrektur wird also frühestmöglich vorgenommen (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2013, § 4 Rz 211ff). Der erste noch nicht verjährte Veranlagungszeitraum ist diesfalls das Jahr 2010. Diese Grundsätze für Fehlerberichtigungen gelten im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung oder der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend (§ 28 Abs. 7 EStG 1988).

Das Unterbleiben der Fehlerkorrektur ist als offensichtliche Unrichtigkeit iSd § 293b BAO konzipiert. Dies ist für den Fall des Vorliegens eines rechtskräftigen Bescheides maßgeblich, in dem ein Zu- oder Abschlag zu berücksichtigen gewesen wäre, dies aber unterblieben ist. Die erforderliche Korrektur erfolgt im Rahmen einer Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO. Denn die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist nach den allgemeinen Grundsätzen der steuerlichen Ordnungsmäßigkeit zu erstellen.

In der vorerwähnten „Vereinbarung“ mit Ihrem Sohn ***1*** ist festgehalten, dass dieser „nachweislich 38.000 € an Eigenleistungen“ erbracht habe, „welche bei Erbringung durch einen Dritten vom Vermieter zu zahlen gewesen wäre“. Zudem habe Ihr Sohn um 3.000 € Einrichtungsgegenstände angeschafft sowie die komplette Badezimmer-Einrichtung im Gegenwert von ca. 7.000 € erneuern lassen.

Die Einrichtungsgegenstände würden im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses in das Eigentum des Vermieters übergehen. Die Eigenleistungen und Investitionen führten nur dann zu einer Anhebung des Mietzinses für „die nächsten zehn Jahre, wenn der VP-Index sich um mehr als 5 % gegenüber dem jeweiligen Vorjahr verändere.

Der Mietzins belaufe sich „gegenwärtig“ auf 329 € brutto monatlich (ohne BK). Ein ebenfalls undatierter „Kostenplan Wohnungszusammenlegung Fam. ***2***, ***4*** 47, ***10*** ***5***, Top 9 + 10“ bewertet die diversen Investitionen (Kastenfenster, Türen, Maurerarbeiten, Maler) mit 37.879,04 € brutto (exkl. Einrichtung).

Ist die Investition des Mieters als Gegenleistung im Rahmen des Bestandsverhältnisses zu bewerten und wird der Vermieter wirtschaftlicher Eigentümer (Verrechnung mit dem Mietzins und entschädigungsloser Übergang), ist ein sofortiger Zufluss zum Zeitpunkt der Beendigung der Investitionsphase zu unterstellen (vgl. Laudacher in Jakom EStG 1988, 9. Auflage, § 28 und die dort zitierte Literatur [Margreiter FJ 95, 167] und Judikatur (VwGH vom 30.10.2003, 2002/15/0206)). Die mit der laufenden Miete verrechnete Investition des Mieters ist deshalb zur Gänze als Einnahme zu erfassen.

Zum Zeitpunkt der getätigten Mieterinvestitionen war das Mietverhältnis mit Ihrem Sohn in zeitlicher Hinsicht unbefristet. Die Mieterinvestitionen sind deshalb auf die technische Nutzungsdauer hin abzuschreiben.

Die Ihnen als Einnahmen zuzurechnenden Investitionen des Sohnes stehen dem Grund nach gleich hohe Werbungskosten gegenüber – verteilt auf die Nutzungsdauer. Den diesbezüglichen Werbungskostenansatz haben Sie – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – jährlich bereits realisiert.

Ermessen

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Die Zweckmäßigkeit des in Rede stehenden Berichtigungstatbestandes ergibt sich aus dem Ziel des Steuerrechts, eine gleichmäßige Belastung gleicher Ergebnisse herbeizuführen. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit ist gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit desto eher der Vorrang einzuräumen, je größer die Diskrepanz von bereits festgesetzter Abgabe einerseits und tatsächlicher vorzuschreibender Abgabe andererseits ist.

Zur Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO zählt auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie. Diese verbietet daher bei Geringfügigkeit der sich auswirkenden Feststellungen eine Korrektur der offensichtlichen Unrichtigkeit.

Bei mehreren Verfahren sind die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen, insbesondere wenn die Auswirkungen auf die gleichen Tatsachen zurückzuführen sind. Wird eine Einnahme in Höhe von 48.000 € nicht erfasst, kann im Verhältnis zu den regulären diesbezüglichen Mieteinnahmen (6.604 €), aber auch im Hinblick auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 13.805,57 € bzw. dem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 43.237 € von Geringfügigkeit keine Rede sein.

Objektiv unrichtige oder unvollständige Angaben des Steuerpflichtigen erzeugen regelmäßig sachlich unzutreffende Bescheide. Wesentliche Umstände, die für die maßgebende Festsetzung der Abgaben von Bedeutung sind, bedürfen unzweifelhaft der Offenlegung bzw. Mitteilung an das Finanzamt.

Entscheidend ist, dass nach § 119 BAO Sie angehalten waren, ohne Zutun die abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände dem Finanzamt zur Kenntnis zu bringen. Diese Pflicht erfordert aber die vollständige und wahrheitsgemäße Darlegung der maßgebenden Sache in der Abgabenerklärung und wird nur erfüllt, wenn die Steuererklärung nach „bestem Wissen und Gewissen“ erstellt wird, diese also den gegebenen Wissensstand des Steuerpflichtigen abbildet.

Die mit Ihrem Sohn ***1*** getroffene Vereinbarung haben Sie jedoch erstmals am 7.10.2015 – und auch dies bloß nach mehrmalig erfolgten Urgenzen – dem FA ***3*** zur Kenntnis gebracht.“

Mit Schriftsatz vom 5. Oktober 2016 erhob der steuerrechtliche Vertreter Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 8. September 2016 und führte unter anderem wie folgt aus:

„Die Beschwerde wird erhoben, weil dem Beschwerdeführer als Vermieter Mieterinvestitionen in Höhe von € 48.000,00 aus dem Jahre 2007 als Mieteinkünfte zugerechnet wurden, obwohl sie ihm gar nicht zugeflossen sind.

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer war zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft KG ***11*** ***8***, Ezl. ***7***, Grundstücksnummer ***6***/2, in ***10*** ***5*** ***4*** 47. Das Zinshaus dieser Liegenschaft umfasst 12 Wohnungseigentumseinheiten.

Mit dem schriftlichen Mietvertrag vom 22.04.1997 hat der Beschwerdeführer die Wohnung Top W9 an seinen Sohn ***1*** ***2*** vermietet. Im Jahre 2007 wurde die Wohnung Top

W9 mit der Wohnung Top W10 zusammengelegt. Ab 01.07.2007 umfasste das Mietverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn die zusammengelegten Einheiten Top 9 und Top 10. Das erweiterte Mietverhältnis wurde in einer schriftlichen Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 22.04.1997 geregelt.

In der Zusatzvereinbarung vom Juni 2007 wurde festgehalten, dass dem Mieter Adaptierungen und Sanierungen der zusammengelegten Wohnung vom Vermieter erlaubt wurden. Gegenstand und Umfang der tolerierten Adaptierungen wurden zwischen dem Vermieter und dem Mieter besprochen und betraglich mit € 48.000,00 festgelegt. Der Mietzins wurde im Fremdvergleich vom Mietzins, der nach Vornahme des Umbaus und der Adaptierungen der Wohnungen angemessen gewesen wäre, auf den Zustand der Wohnungen vor dem Umbau und den Adaptierungen zurückgerechnet und entsprechend festgelegt.

In der Zusatzvereinbarung wurde ausdrücklich abgemacht, dass die Mieterinvestitionen für die Dauer des Mietverhältnisses wirtschaftlich dem Mieter zuzurechnen sind und bei einer etwaigen Beendigung des Mietverhältnisses ins wirtschaftliche Eigentum des Vermieters übergehen.

Mit Schenkungsvertrag vom 10.07.2014 hat der Beschwerdeführer als Vermieter das Eigentum an der Liegenschaft ***10*** ***5***, ***4*** 47, zur Gänze auf seinen Sohn MMag. Dr. ***1*** ***2***, dem Mieter der Tops 9 und 10, übertragen.

Die Mieterinvestitionen aus dem Jahre 2007 waren auf 10 Jahre ausgelegt. Zum Zeitpunkt der Schenkung, am 10.07.2014, waren 7 Jahre davon verstrichen. Das ***FA*** hat in Folge dessen den noch nicht abgemieteten Teil der Mieterinvestitionen mit € 24.288,00 berechnet – richtig wären es € 14.400,00 gewesen! – und den Betrag von € 24.288,00 dem Beschwerdeführer als zugeflossene Mieteinnahmen 2014 zugerechnet.

Gegen diese Zurechnung von Mieteinnahmen hat der Beschwerdeführer am 5. Mai 2016 Beschwerde eingelegt mit der Begründung, dass mit der Schenkung des Zinshauses an den Mieter das wirtschaftliche Eigentum an den Mieterinvestitionen beim Mieter verblieben ist. Der Mieter ist mit der Schenkung auch zivilrechtlicher Eigentümer der Mieterinvestitionen geworden. Die Mieterinvestitionen sind dem Vermieter nie zugeflossen.

Nachdem die Finanzbehörde offenbar erkannt hat, dass ihre Version der Mieteinnahmen-Zurechnung 2014 nicht haltbar ist, versucht sie es nun über eine Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 293 lit b BAO. Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 08.09.2016 wurde die Veranlagung neu aufgerollt. Den Mieteinkünften 2010 in Höhe von € 13.805,57 wurden die Mieterinvestitionen 2007 in Höhe von € 48.000,00 zugerechnet und damit auf € 61.805,57 erhöht und einkommensversteuert. Auf der Ausgabenseite wurde keine „Korrektur“ vorgenommen.

Rechtliche Beurteilung:

Im Anlassfall war der Mieter nicht zu den Mieterinvestitionen verpflichtet, die Mieterinvestitionen wurden vom Vermieter lediglich erlaubt und geduldet.

„Freiwillige Mietereinbauten und Investitionen des Mieters gehören grundsätzlich nicht zu den Mieteinnahmen des Vermieters; sie stehen im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters (§ 2 Tz 120). Nach der Rechtsprechung liegt allerdings ein Vorteil aus dem Mietverhältnis vor, der in dem Zeitpunkt zufließt, in dem der Mieter das Mietobjekt räumt (E 20.2.1998, 96/15/0086, 1998, 732; E 20.3.1964, 131, 132, 1046/63, 1964, 145; siehe § 15 Tz 32).“ (Doralt – EStG, § 28, Tz 49).

„Einbauten (Zubauten) des Mieters oder Pächters in das Bestandsobjekt fließen dem Vermieter oder Verpächter in der Regel erst mit der Beendigung des Miet- oder Pachtverhältnisses als Einnahmen zu (VwGH 20.3.64, 131 lit f/63, 25.2.70, 1794/68). Bis dahin stehen sie in der Regel im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters (z. B. Kohler, RdW 1985, 88; kritisch Werndl, Wirtschaftliches Eigentum, 217 ff).“ (Quantschnig/Schuch, EStG-Handbuch, § 28 Tz 31).

„Einbauten des Mieters oder Pächters in das Bestandsobjekt werden grundsätzlich auch dann, wenn sie bürgerlich – rechtlich als wesentliche Bestandteile des Grundstückes schon im Zeitpunkt des Einbaues in das Eigentum des Hauseigentümers übergehen, erst zum Pachtende dessen wirtschaftliches Eigentum. Der Bestandnehmer bleibt bis dahin wirtschaftlicher Eigentümer und kann von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten die AfA geltend machen. Erst bei Beendigung des Bestandsverhältnisses fließt dem Bestandgeber (Hauseigentümer) der noch vorhandene Wert dieser Anlagegüter zu und stellt eine Mieteinnahme dar. Ab diesem Zeitpunkt kann der Hauseigentümer von diesem ihm zugeflossenen Wert Absetzungen vornehmen (vgl. VwGH 20.3.1964, Zl 131, 132, 1046/63, aaO E 128).“ (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 28, Tz 16.2).

Es ist natürlich und selbstverständlich, dass für ein adaptiertes Mietobjekt eine höhere Miete bezahlt wird als für das gleiche Objekt, wenn es noch nicht adaptiert ist. In der Zusatzvereinbarung 2007 zum Mietvertrag vom 22.04.1997 wurde lediglich die im Fremdvergleich angemessene Miete für das noch nicht adaptierte Lokal berechnet und festgesetzt. Wenn man eine solche Mietfestlegung als Verrechnung der Mieten mit den Mieterinvestitionen ansieht, dann würde immer eine Verrechnung der Mieten mit den Mieterinvestitionen vorliegen. Man müsste sich dann fragen, wann liegt keine Verrechnung der Mieten mit den Mieterinvestitionen vor?

Resümee:

Für die Zuordnung von Mieterinvestitionen zum Vermieter ist nach herrschender Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ausschließlich entscheidend, ob der Mieter zu den

Investitionen berechtigt oder verpflichtet war. War er zur Investition verpflichtet, fließt sie dem Vermieter bereits mit ihrer Vornahme zu, andernfalls erst mit Beendigung des Vertrages. Im Anlassfall war der Mieter zu seinen Mieterinvestitionen nicht verpflichtet. Die Mieterinvestitionen sind folglich für die Dauer des Mietverhältnisses ihm zuzurechnen.

Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 19 EStG 1988):

Im Anlassfall war der Mieter nicht zu den Mieterinvestitionen verpflichtet, die Investitionen wurden ihm lediglich erlaubt.

Die Mieterinvestitionen wurden vom Mieter mit dem Vermieter abgesprochen und nach der Zustimmung des Vermieters vom Mieter vor Ort abgewickelt. Der Mieter hat die Offerte für die Investitionen eingeholt und die vorgesehenen Arbeiten in Auftrag gegeben und überwacht. Das finanzielle Risiko für Baukostenüberschreitungen und Bauverzögerungen lag bei ihm. Der Vermieter hätte diese Investitionen von ***3*** aus gar nicht organisieren können.

In der Zusatzvereinbarung 2007 zum Mietvertrag vom 22.04.1997 wurde ausdrücklich vereinbart, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Mieterinvestitionen für die Dauer des Mietverhältnisses dem Mieter zukommt.

Mieterinvestitionen sind dem Mieter solange zuzurechnen, solange er darüber wirtschaftlich verfügen kann. Dem Vermieter sind sie erst dann zuzurechnen, wenn sie ihm zugeflossen sind.

„Nach § 19 EStG hat der Vermieter die Investitionen zu jenem Zeitpunkt bezogen, indem sie ihm tatsächlich zugeflossen sind. Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung ist eine Einnahme dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Dies ist bei Investitionen dann der Fall, wenn er wirtschaftlich betrachtet die Stellung eines Eigentümers ausübt. Denn erst dann hat der Vermieter die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese.

Finanziert der Mieter Ein- bzw. Ausbauten selbst, dann geht, ungeachtet dessen, ob es sich hierbei um eine auf die Miete anzurechnende Investition handelt oder nicht, zwar das zivilrechtliche Eigentum an diesen Ein- bzw. Ausbauten sofort in das Eigentum des Vermieters über, steuerlich wird aber in der Regel der Mieter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sein und erst bei Beendigung des Mietverhältnisses wird der Vermieter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Investitionen erhalten, sodass erst in diesem Zeitpunkt ein Zufluss der Investitionen beim Vermieter vorliegen kann. Der Mieter wird als wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen anzusehen sein, wenn er das wirtschaftliche Risiko für diese trägt und über die Investition für die Dauer des Mietverhältnisses tatsächlich verfügen kann. Dies ist der Fall, wenn

- die Leistungen der die baulichen Maßnahmen tatsächlich ausführenden Unternehmen dem Mieter gegenüber aufgeschlüsselt werden; der Mieter also Auftraggeber ist und die Verantwortung für den Umbau hat, und zwar auch dann, wenn er sich hierfür einer Bauaufsicht bedient;
- allenfalls eintretende Baukostenüberschreitungen auf Rechnung des Mieters gehen;
- das finanzielle Risiko aus einer Bauverzögerung der Mieter zu tragen hat.

Ist der Mieter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, erfolgt der Zufluss des Wertes des Ein- bzw. Ausbaus beim Vermieter erst bei Beendigung des Mietvertrages, denn erst in diesem Zeitpunkt verliert der Mieter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Investitionen.“ (Dr. Martina Schartel-Hlavenka, SWK 16/2002, S 459).

Zur Untermauerung meiner Darlegungen verweise ich auf die weiteren Ausführungen von Frau Dr. Martina Schartel-Hlavenka in ihrem Fachartikel „Mieterinvestitionen“ – zu welchem Zeitpunkt sind die dem Vermieter zugeflossen?“, SWK-Heft 16 vom 01.Juni 2002.

Resümee:

Im Anlassfall hat der Mieter während dem Bestand des Mietverhältnisses die Verfügungsmacht über seine Investitionen innegehabt. Die Investitionen wurden von ihm initiiert, geplant, organisiert und abgewickelt. Das finanzielle Risiko für Baukostenüberschreitungen und Bauverzögerungen lag bei ihm. In der Zusatzvereinbarung vom Juni 2007 wurde von den Vertragspartnern zudem ausdrücklich vereinbart, dass die Investition für die Zeit des Bestandes des Mietverhältnisses dem Mieter zuzurechnen sind. Der Umstand, dass die Mietobjekte schlussendlich unentgeltlich auf dem Mieter übertragen wurden, spricht auch dafür, dass ihm schon mit dem Einbau die Verfügungsmacht über seine Investitionen zukam. Die Mieterinvestitionen sind dem Vermieter nie zugeflossen.

Zur Version des Finanzamtes:

Wenn man der Version des Finanzamtes folgen wollte und die Mieterinvestitionen in Höhe von € 48.000,00 2007 mit Beendigung deren Ausführung dem Vermieter zurechnen würde, dann müsste man ihm logischer Weise auch die Investitionen in Höhe von € 48.000,00 als Werbungskosten zurechnen. Der Beschwerdeführer könnte diese als Instandsetzungskosten auf 10 Jahre verteilt abschreiben (§ 28 Abs. 2 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung). ...“

Mit Beschwerdeentscheidung vom 3. Juli 2018 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nunmehr mit € 38.426,95 für das Jahr 2010 angesetzt und vom Finanzamt ein Zufluss der „freiwillig“ erfolgten Mieterinvestitionen an den Vermieter wie folgt berechnet:

Mieterinvestitionen 37.879,04 €

Afa 2007 (1/2) bis 2010 – 13.257,66 €

Einkünfte 24.621,38 €

Summiert man diesen Betrag mit den 13.805,57 € (laut Einkommensteuerbescheid 2010 vom 7. April 2016) ergibt sich der in der Beschwerdeverentscheidung angesetzte Betrag von 38.426,95 €.

Mit Schriftsatz vom 2. August 2018 beantragte der steuerrechtliche Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

I.II. 2014:

Mit Bescheid vom 7. April 2016 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014 gemäß § 303 (1) BAO wiederaufgenommen und auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, hingewiesen.

Mit selbigem Datum erging ein neuer Einkommensteuerbescheid 2014 mit Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 30.774,12 € (davor 1.760,64).

Mit Eingabe vom 9. Mai 2016 führte der steuerrechtliche Vertreter in seiner Beschwerdeschrift gegen obgenannten Bescheid wie folgt unter anderem aus:

„...Zur Zusammenlegung der zwei Wohnungseigentumseinheiten Tops 9 und 10 hat der mietende Sohn Mieterinvestitionen in Höhe von € 48.000,00 erbracht. Zur Abgeltung dieser Investitionen wurde der Mietzins verteilt auf 10 Jahre um € 33.960,00 reduziert. Der Differenzbetrag zwischen den Eigenleistungen des Mieters und der Erstattung durch den Vermieter (48.000,00 minus 33.960,00 also 14.040,00) wurde als vom Mieter zu tragende Abnutzung nicht zur Vergütung vorgesehen. Diese Regelung wurde in der oben erwähnten schriftlichen Vereinbarung in Ergänzung zum Mietvertrag vom 22.04.1997 getroffen und festgelegt.

Mit dem Schenkungsvertrag vom 10.07.2014 hat der Beschwerdeführer das Eigentum and er Liegenschaft ***10*** **5***, ***4*** 47 auf seinen Sohn MMag. Dr. ***1*** **2*** übertragen. Mit der Schenkung wurde das Mietverhältnis betreffend die Einheiten Top 9 und Top 10 samt den Vereinbarungen und Regelungen zu den Mieterinvestitionen automatisch hinfällig und beendet.

Zum Zeitpunkt der Schenkung am 10.07.2014 waren erst sieben Zehntel der Mieterinvestitionen durch Mietreduktionen vergütet. Den noch nicht verrechneten Teil hat die Prüferin des Finanzamtes mit € 24.288,00 ermittelt – richtig wäre es € 14.400,00 ! – und hat den Betrag von € 24.288,00 dem Beschwerdeführer als Zufluss von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet.

Rechtliche Beurteilung:

Die Mieterinvestitionen zum Restwert von € 24.288,00 bzw. richtig € 14.400,00, sind dem Vermieter gar nicht zugeflossen. Das wirtschaftliche Eigentum an den Mieterinvestitionen ist mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums vom Vermieter an den Mieter beim Mieter verblieben. Es ist folglich unrichtig, dem Vermieter die zum Schenkungstichtag 10.07.2014 noch nicht verrechneten Mieterinvestitionen als Einkünfte zuzurechnen.

Das Mietverhältnis zwischen Vater und Sohn wurde mit allen dazugehörenden Vereinbarungen mit der Schenkung des Mietobjektes vom Vater an den Sohn automatisch aufgelöst. Die Unterstellung der Finanzbehörde, das Mietverhältnis sei einen Augenblick vor der Schenkung aufgelöst worden, widerspricht der Logik und jeglichem gesunden Rechtsempfinden und ist weder im Gesetz noch in Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gedeckt.

Dem VwGH-Erkenntnis vom 20.02.1998, 96/15/0086, das die Behörde offenbar lediglich zur Untermauerung ihrer Berechnung des Restwertes der Mieterinvestitionen unter Tz 5 des Außenprüfungsberichtes vom 07.04.2016 zitiert hat, liegt ein Sachverhalt zugrunde, der dem des Anlassfalles nicht vergleichbar ist, zumal dort das Mietobjekt nicht dem Mieter geschenkt wurde.

Der Beschwerdeführer hat zur Streitfrage des Anlassfalles von Herrn Prof. Mag. ***12*** von der ***13*** eine Stellungnahme eingeholt. Diese schriftliche Stellungnahme vom 28.04.2016 wird diesem Beschwerdeschreiben beigelegt.

Anträge:

Der Beschwerdeführer beantragt, die Zurechnung der Mieterinvestitionen als Einkünfte zu stornieren und den angefochtenen Bescheid insoweit aufzuheben und zu berichtigen. ...“

Als Beilagen wurden folgende Unterlagen angeführt:

- Kopie des Mietvertrages vom 22.04.1997;
- Kopie der Vereinbarung vom Juni 2007;
- Stellungnahme von Herrn Prof. Mag. ***12***;

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. Juli 2018 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2014 mit 8.986,12 € (vorher 30.774,12 € laut Bescheid vom 7. April 2016) ermittelt. Laut gesonderter Begründung vom 3. Juli 2018 wurde wie folgt ausgeführt:

„Wie Sie zutreffend argumentieren, ist der Vorteil der vom Mieter auf freiwilliger Basis getätigten Aufwendungen in „Einbauten“ (Möbel) dem Vermieter mit der Beendigung des Mietverhältnisses als zugeflossen zu werten. An dieser Betrachtungsweise ändert die Schenkung des Mietgegenstandes (der Wohnung bzw. des Gebäudes) zum Zeitpunkt der

Beendigung des Mietverhältnisses an den Mieter nichts. Denn gedanklich wird vor dem Schenkungstatbestand das Mietverhältnis beendet und gleichzeitig fließen die Mieterinvestitionen zu (vgl. auch BFG/UFS vom 10.1.2006, GZ. RV/0110-F/05). Die vom Mieter erfolgten Investitionen in Einrichtungen führen zu folgenden Einkünften:

Küche, Bad	10.000 €
Afa 2007 (1/2) bis 2014	- 7.500 €
Einkünfte	2.500 €“

Mit Schriftsatz vom 2. August 2018 beantragte der steuerrechtliche Vertreter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Schriftsatz vom 8. Juli 2025 gab der steuerrechtliche Vertreter nochmals wie folgt an:

„Aus der Beschwerdevorentscheidung des ***FA*** vom 03. Juli 2018, die zur Einkommensteuer 2010 ergangen ist, sind € 8.605,34 noch in Streit. Der Begründung der BVE entnehme ich, dass die Finanzbehörde noch Mieterinvestitionen in Höhe von € 24.621,38 dem Vermieter als Mieteinkünfte zugerechnet hat. Die Zurechnung erfolgt auf den Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses.

Mit Schenkungsvertrag vom 10. Juli 2014 hat der Vermieter das Mietobjekt auf den Mieter übertragen. Damit wurde das Mietverhältnis aufgelöst. Es kam beim Mieter zur Vereinigung (Konfusion) des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieterinvestitionen und des zivilrechtlichen Eigentums am Mietobjekt (§§ 1445 f. ABGB).

Dr. ***12*** von der ***13***, hat dazu in einem E-Mail vom 28.04.2016 angemerkt:

„Die Prüferin erkennt jedoch den Sachverhalt. Dies deshalb, da durch die unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft an den wirtschaftlichen Eigentümer der Investitionen der ursprüngliche Vermieter, Herr ***14*** ***2***, keineswegs in den Genuss der Investition kommt, vielmehr ***1*** ***2***. Da dieser aber wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen ist, liegt ein Zusammenfallen der Investitionen mit dem Gebäudeanteil vor. Die Investitionen gehen nunmehr in den Gebäudeanteil über, die dem Sohn ***1*** ***2*** zugehörig sind.“

„Im Rahmen der Einkünfte aus V + V sind auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und sohin die Investition regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann (Hinweis Hofstätter/Reichel, § 28 EStG 1988,

Tz 16.2; Schubert Pokorny/Schuch/Quantschnigg, EStG-Handbuch, § 28 Z 15, Doralt, EStG 73, § 28 Tz 51).“ – VwGH vom 20.02.1998, 96/15/0086.

„Denn sowohl bei Mieterinvestitionen mit Anrechnung als auch bei solchen ohne Anrechnung auf die laufende Miete ist für die Zuordnung der Investitionen beim Vermieter als Vorteil aus dem Mietverhältnis entsprechend dem für diese Einkunftsart maßgebenden Zufluss-Abfluss-Prinzip nach § 19 EStG einzig und allein maßgebend, wann der Vermieter die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Investition erlangt hat. Dies ist aber erst dann der Fall, wenn der Vermieter nicht nur zivilrechtlicher Eigentümer der Investition ist, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer.

Solange der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer ist, kann dem Vermieter der Wert der Investition nicht zugeflossen sein!“

(Dr. Martina Schartel-Hlavenka, SWK-Heft 16, 1.6.2002, Seite 465).

Die Liegenschaftsschenkung war Ursache und Voraussetzung für den Untergang des Mietverhältnisses. Sie muss folglich einen Augenblick vor der Auflösung des Mietverhältnisses erfolgt sein.

Schlussfolgerung:

Die Mieterinvestitionen sind dem Vermieter auch bei der Beendigung des Mietverhältnisses nicht zugeflossen. Sie dürfen ihm folglich nicht als Mieteinkünfte zugerechnet und besteuert werden.“

Laut Schriftsatz des Beschwerdeführers vom 8. Juli 2025 sind folgende Unterlagen vorgelegt worden:

- Einkommensteuerbescheid 2010 vom 3. Juli 2018 (BVE) – A/1
- Einkommensteuerbescheid 2010 vom 7. April 2016 – A/2
- Bescheid über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung vom 4. Juli 2018 – A/3
- Einkommensteuerbescheid 2014 vom 3. Juli 2018 (BVE) – B/1
- Einkommensteuerbescheid 2014 vom 26. August 2015 – B/2
- Berechnung der Aussetzungszinsen für die Zeit vom 18.05.2016 bis 03.07.2018 – B/3

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft KG ***11*** ***8***, EZI ***7***, Grundstücksnummer ***6***/2, in ***10*** ***5***, ***4*** 47.

Laut Mietvertrag vom 22. April 1997 hat er die Wohnung Top 9 an seinen Sohn ***1*** ***2*** vermietet. Im Jahre 2007 wurden die Wohnungen Top 9 und 10 der in Rede stehenden Liegenschaft zusammengelegt, und ab 1. Juli 2007 umfasste das Mietverhältnis somit auch das Top 10. Die Erweiterung des Mietverhältnisses wurde in einer schriftlichen Zusatzvereinbarung zum ursprünglichen Mietvertrag geregelt.

Dort wurde festgehalten, dass dem Mieter Adaptierungen und Sanierungen der zusammengelegten Wohnungen erlaubt sind. Der Umfang der vom Beschwerdeführer mit seinem Sohn besprochenen Adaptierungen wurde betraglich mit € 48.000,00 festgelegt. In der Zusatzvereinbarung wurde festgehalten, dass die Mieterinvestitionen erst bei einer etwaigen Beendigung des Mietverhältnisses ins wirtschaftliche Eigentum des Vermieters übergehen. Mit Schenkungsvertrag vom 10. Juli 2014 hat der Beschwerdeführer als Vermieter das Eigentum an der genannten Liegenschaft zur Gänze (die Liegenschaft umfasst 12 Wohnungseigentumseinheiten) auf seinen Sohn übertragen.

In der Zusatzvereinbarung wurde zusätzlich festgehalten, dass zumindest für eine Laufzeit von 10 Jahren auf eine Mieterhöhung verzichtet wird, sofern der VPI Index sich nicht um mehr als 5 % erhöht. Anstelle der gerechtfertigten Monatsmiete von € 612,00 wird für die Dauer von 10 Jahren eine reduzierte Miete von € 329,00 verlangt. Der Differenzbetrag zwischen Eigenleistung und Erstattung (= € 14.040,00) ist als Abnützung der Investition durch den Mieter zu tragen und wird nicht vergütet.

Im vorliegenden Beschwerdefall sind der Zufluss von Einnahmen durch die vorgenommenen Mieterinvestitionen dem Grunde nach, der Zeitpunkt des Zuflusses sowie die vorgenommene nachträgliche Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 293b BAO strittig.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und den vorliegenden Dokumenten sowie den Auszügen aus den Datenbanken der Abgabenbehörde. An der Echtheit der vorliegenden Verträge und Unterlagen wird nicht gezweifelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Einkommensteuer 2010:

§ 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 idF Abgabenänderungsgesetz 2012, AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

„Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.
- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.
- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.“

Nach § 28 Abs 7 EStG 1988 gilt § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs 1 BAO beginnt die Verjährung a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird; [...]

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich nach § 209 Abs 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr,

wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 ist eine Fehlerkorrektur im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Zeitraum vorzunehmen. Die Korrektur soll also frühestmöglich vorgenommen werden (Jakom/Marschner, EStG, 2020, § 4 RZ 222).

Die Zu- und Abschläge werden im frühesten der Veranlagungszeiträume vorgenommen, für welche die Abgabe (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) noch nicht verjährt ist. Wie das Gesetz in § 4 Abs 2 Z 2 EStG 1988 anordnet, wird die Verjährung dabei auf den Zeitpunkt der Erlassung des (berichtigenden) Abgabenbescheides beurteilt (ErlRV zum AbgÄG 2012, 19). Die Zu- und Abschläge werden somit für das älteste Veranlagungsjahr angesetzt, für welches dies verjährungsrechtlich – gemessen am Zeitpunkt der Erlassung des berichtigenden Bescheides – möglich ist (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0072, VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Die Abgabenbehörde hat mit Bescheiderlassung vom 8. September 2016 die Fehlerberichtigung im Jahr 2010 durchgeführt.

Das Bundesfinanzgericht stellt aufgrund nachstehender Ausführungen jedoch fest, dass das erste noch nicht verjährte Jahr das Jahr 2009 ist:

Der Einkommensteuerbescheid 2009 erging am 5. Oktober 2010. Die nach § 207 Abs 1 BAO fünfjährige Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs 1 BAO um ein weiteres Jahr (Ablauf des Jahres 2015). Innerhalb des Jahres 2015 hat die Abgabenbehörde einen Vorhalt betreffend die Jahre 2007 bis 2014 verfasst, dessen Antwort am 30. Oktober 2015 bei der Abgabenbehörde eingelangt ist, weshalb sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, und zwar bis zum Ablauf des Jahres 2016 erstreckt (siehe Datenbankauszug vom 31. März 2025 für den Zeitraum 2009). Zum Zeitpunkt des gegenständlichen Bescheides gemäß § 293b BAO vom 8. September 2016 war sohin das Jahr 2009 noch nicht verjährt.

Zumal der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2010 aufgrund vorstehender Ausführungen aufzuheben war, war weder auf die Ermessensübung noch auf materiell rechtliche Einwendungen näher einzugehen.

3.1.2. Einkommensteuer 2014:

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden vom Sohn des Beschwerdeführers im Jahr 2007 unbestritten freiwillig Mieterinvestitionen in Höhe von € 48.000,00 vorgenommen, welche mit der teilweisen Reduzierung der Monatsmiete bis ins Jahr 2014 gegenverrechnet wurden. Eine – wie in der vorliegenden Vereinbarung dargestellte endgültige Übernahme der Mieterinvestitionen in Höhe von € 33.960,00 durch den Beschwerdeführer erfolgte jedoch nicht, da er die gesamte Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 10. Juli 2014 an seinen Sohn übergab. Belege bzw. Rechnungen über die getätigten Mieterinvestitionen wurden nicht

vorgelegt. Laut vorliegendem Kostenplan wurden Arbeiten (Lack-, Maurerarbeiten, Maler, Bauleitung und Baumanagement) in Höhe von € 37.879,04 ausgewiesen. Laut Vereinbarung waren im Kostenvoranschlag Eigenleistungen des Mieters über € 3.000,00 (diverse Investitionen an bestehenden Einrichtungsgegenständen) sowie Kosten für einen neuen Küchenblock als auch eine komplett neue Badezimmereinrichtung mit einem Gegenwert von ca. € 7.000,00 nicht inkludiert.

Strittig ist im Beschwerdefall, ob und in welcher Höhe dem Beschwerdeführer im Jahr 2014 aufgrund der Beendigung des Mietverhältnisses durch die Schenkung der hier in Rede stehenden Liegenschaft an seinen Sohn weitere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugeflossen sind.

Freiwillige Mietereinbauten und Investitionen des Mieters gehören grundsätzlich nicht zu den Mieteinnahmen des Vermieters; nach der älteren VwGH-Rechtsprechung standen diese „Mieterinvestitionen“ im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters (vgl etwa E 20.3.2014, 2011/15/0120; E 31.5.2011, 2008/15/0153; siehe dazu § 2 Tz 120 ff). In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der VwGH allerdings klargestellt, dass Mieterinvestitionen lediglich *„wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters nach den Grundsätzen des § 7 und 8 EStG 1988 abgeschrieben werden“*, somit kein „echtes“ wirtschaftliches Eigentum daran – oftmals schon mangels Vorhandensein der Wirtschaftsguteigenschaft – bestehen kann (E 24.10.2019, Ro 2018/15/0013); Zorn bezeichnet die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums an Mieterinvestitionen in der früheren Rechtsprechung als *„Relikt aus der älteren Zeit, in der wirtschaftliches Eigentum ohne besondere Voraussetzungen anerkannt worden ist“* (Zorn, RdW 2019, 865). An der steuerlichen Behandlung der Mieterinvestitionen soll sich aufgrund der neuen Rechtsprechung aber gerade nichts ändern; der VwGH hält ausdrücklich daran fest, dass eine Abschreibung durch den Mieter vorzunehmen ist, wenn diesem *„durch Gesetz oder durch Vereinbarung – das Recht auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten bei Beendigung des Bestandsverhältnisses oder auf Entfernung der Investitionen eingeräumt ist“*.

Beim Vermieter liegt nach der Rechtsprechung aufgrund der Vornahme von freiwilligen Mieterinvestitionen (das sind solche, zu deren Vornahme der Mieter berechtigt, aber nicht verpflichtet ist) ein Vorteil aus dem Mietverhältnis vor, der in dem Zeitpunkt zufließt, in dem der Mieter das Mietobjekt räumt bzw mit der Beendigung des Mietverhältnisses (E 2.10.2014, 2010/15/0201; E 20.2.1998, 96/15/0086, 1998, 732; E 20.3.1964, 131, 132, 1046/63, 1964, 145; siehe § 15 Tz 42). Die Höhe der Einnahmen ergibt sich durch die Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Gebäudes mit und ohne Mieterinvestition (E 25.4.2013, 2010/15/0079; E 25.10.2001, 98/15/0183; E 20.2.1998, 96/15/0086, 1998, 732). Davon bemisst sich dann auch die AfA des Vermieters (EStR 2000 Rz 6406). (Bodis/Hammerl/Weigand in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (23. Lfg 2022) § 28 EStG - Vermietung und Verpachtung Rz 49)

Mieterinvestitionen, die mit dem laufenden Mietzins verrechnet werden, stehen im Austauschverhältnis und stellen Mietvorauszahlungen dar (E 17.12.1993, 92/15/0116, 1994, 504; E 25.2.1970, 1794/68, 1970, 139; E 23.9.1966, 1469/65, 1966, 184; vgl auch EStR 2000 Rz 6407). Steht dem Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses ein Anspruch auf aliquote Rückzahlung zu, ist die Behandlung als Mietvorauszahlung oder Darlehen strittig (siehe § 19 Tz 14 ff). Verpflichtet sich der Mieter zu Erhaltungsaufwendungen, liegen beim Vermieter ebenfalls Einnahmen vor, denen jedoch gleich hohe Werbungskosten gegenüberstehen; je nach Einstufung der vorgenommenen Maßnahmen greift gegebenenfalls die Verteilungspflicht (bzw das Verteilungswahlrecht) gem § 28 Abs 2 oder 3 (siehe dazu (§ 15 Tz 42; siehe auch EStR 2000 Rz 6407). (Bodis/Hammerl/Weigand in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (23. Lfg 2022) § 28 EStG - Vermietung und Verpachtung Rz 50)

Mietvorauszahlungen führen zu einem sofortigen Einnahmenezufluss. Eine allfällige Rückzahlung stellt Werbungskosten dar (E 19.4.1988, 86/14/0049, 1988, 502; E 29.1.1991, 91/14/0008, 1991, 547). (Bodis/Hammerl/Weigand in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (23. Lfg 2022) § 28 EStG - Vermietung und Verpachtung Rz 58/1).

Dementsprechend hätten die Mietvorauszahlungen im Jahre 2007 zu einem sofortigen Einnahmenezufluss geführt.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden die hier in Rede stehenden Mieterinvestitionen teilweise mit den Mietzahlungen (siehe Vereinbarung und hierzu im Akt befindliche Berechnungen) gegenverrechnet. Bis ins Jahr 2014, wo die gesamte Liegenschaft des Beschwerdeführers an den Sohn als ehemaligen Mieter der Wohnungen Top 9 und 10 unentgeltlich übertragen wurde (Schenkungsvertrag vom 10. Juli 2014), sind Mietreduktionen in Höhe von insgesamt € 23.772,00 aufgelaufen. Wenn man die von beiden Seiten unbestritten angesetzten Mieterinvestitionen in Höhe von € 48.000,00 berücksichtigt, ergibt dies einen Restbetrag von € 24.228,00, welcher am Ende des Mietverhältnisses noch nicht getilgt wurde.

Zugeflossen ist eine Einnahme aber nur dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (E 17.10.1984, 82/13/0266, 1985, 199; E 22.2.1993, 92/15/0048, 1993, 537). Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Stpfl übergegangen sein, der Stpfl muss über die Einnahme „frei verfügen“ können. Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkommt (E 16.12.1986, 86/14/0081, 1987, 275; keine denkmögliche Auslegung, VfGH 16.10.1967, B 162/67, ÖStZ 1968, 91). Ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht ist daher keine Voraussetzung für einen Zufluss (E 12.12.1978, 2090/78, 1979, 170; E 22.7.2015, 2011/13/0067 und 2011/13/0139 zu einem nichtigen Kaufvertrag eines Penthouses; EStR 2000 Rz 4602), ebenso wenig muss der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem gezahlten Betrag entsprechen

(BFH, BStBl 1993 II 825). (Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (18. Lfg 2016) § 19 EStG - Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben Rz 8)

Im konkreten Fall ist die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht am ermittelten Restwert der Mieterinvestitionen abzüglich der Abschreibung für sieben volle Jahre aus folgenden Gründen nicht an den Beschwerdeführer als vormaligen Eigentümer und Vermieter der Liegenschaft übergegangen:

Laut vorliegendem Sachverhalt und der bisherigen Aktenlage ist der Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer als Vermieter und seinem Sohn als Mieter niemals gekündigt worden, sondern durch Zusammenfallen der Position des Vermieters und Mieters in einer Hand (Konfusion § 1445 ABGB [Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811]: *„So oft auf was immer für eine Art das Recht mit der Verbindlichkeit in Einer Person vereinigt wird, erlöschen beyde,“*) untergegangen.

Ein Mietvertrag endet auch durch Verkauf nicht, sondern führt nur zu einem besonderen Kündigungsrecht des Käufers (§ 1120 ABGB: *„Hat der Eigenthümer das Bestandstück an einen Andern veräußert, und ihm bereits übergeben; so muß der Bestandinhaber, wenn sein Recht nicht in die öffentlichen Bücher eingetragen ist (§ 1095), nach der gehörigen Aufkündigung dem neuen Besitzer weichen. Er ist aber berechtigt, von dem Bestandgeber in Rücksicht auf den erlittenen Schaden, und entgangenen Nutzen eine vollkommene Genugthuung zu fordern.“*

Ein Zufluss im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 setzt aber – wie vorhin ausgeführt - das Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Sache voraus, welche einen geldwerten Vorteil in sich birgt (herrschende Lehre und Judikatur; siehe Jakom/Peyerl EStG, 2021, § 19 Rz 8). Hatte aber wie im konkreten Fall der Sohn des Beschwerdeführers als Mieter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die von ihm vorgenommenen Investitionen, da er diese jederzeit wieder entfernen hätte können, ohne dem Beschwerdeführer Ersatz leisten zu müssen, und diese wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mieterinvestitionen mit der Schenkung laut Schenkungsvertrag vom 10. Juli 2014 als Eigentümer der Liegenschaft inne, ist die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mieterinvestitionen – wie vom steuerrechtlichen Vertreter mehrmals in seinen Beschwerdeschriftsätzen ausgeführt – niemals auf den Beschwerdeführer übergegangen.

Laut Punkt 4. des Schenkungsvertrages ist die Übergabe und Übernahme des Schenkungsobjektes in den physischen Besitz des Geschenknehmers bereits vor Unterfertigung des gegenständlichen Vertrages durch gemeinsame Begehung, Übergabe der Hausunterlagen und Ausfolgung der Schlüssel erfolgt. Der Stichtag für die Verrechnung sämtlicher mit dem Besitz der Liegenschaft verbundenen Aufwendungen und Lasten, aber auch aller daraus gezogener Vorteile und Nutzungen, ist der Tag der Vertragsunterfertigung. Mit diesem Zeitpunkt trifft den Geschenknehmer auch die Haftung für Gefahr und Zufall.

Leicht verständlich wird dieser Gedankengang, wenn man einen Verkauf bzw. eine Übergabe an Dritte fingiert. Bleiben die Mieterinvestitionen erhalten, bleibt auch das Mietverhältnis nach § 1120 ABGB bis zu dessen wie auch immer gearteten Beendigung mit dem dritten Käufer bzw. Übernehmer aufrecht. Erst mit dieser Beendigung fließt dann der Wert der Mieterinvestitionen dem Dritten, aber niemals dem Verkäufer bzw. Übergeber zu. Gleiches gilt, wenn der Mieter der Käufer – im Beschwerdefall ist es der Geschenknnehmer – ist und deshalb Konfusion (§ 1445 ABGB) eintritt.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass die Verfügungsmacht der hier in Rede stehenden Mieterinvestitionen - abzüglich der anzusetzenden Abschreibung - niemals an den Beschwerdeführer übergegangen ist. Damit sind dem Beschwerdeführer aber auch keine Einnahmen im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG 1988 nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 bei den Einkünften nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 für den Wert der Mieterinvestitionen seines Sohnes (Mieters) im Jahr 2014 zugeflossen.

Die laut BP-Bericht vom 7. April 2016 ursprünglich angesetzten Einkünfte in Höhe von € 30.774,12 (vor Bp € 1.760,64 zuzüglich ***4*** 47 ***5*** € 29.013,48) waren daher um den für die Mieterinvestitionen (Tz. 5) angesetzten Betrag von € 24.288,00 zu kürzen.

Damit ergeben sich im Jahr 2014 Einkünfte gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in Höhe von insgesamt € 6.486,12.

Über die Beschwerde war daher gesamthaft – wie im Spruch dargestellt – zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an den zitierten eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen und der zitierten Rechtsprechung. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 27. Juli 2025