



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 30. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 18. August 2008 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 und die Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 vom 18. August 2008 wird Folge gegeben und dieser Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung wird soweit sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 18. August 2008 richtet, gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin wurde mit dem Einkommensteuerbescheid 2006 datiert vom 9. Januar 2008 entsprechend ihrer elektronischen Abgabenerklärung vom 2. Januar 2008 veranlagt.

Im gleichen Jahr fand bei der Berufungswerberin eine abgabenbehördliche Außenprüfung gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) statt. Im darüber gemäß [§ 150 BAO](#) verfassten Bericht wies die Prüferin darauf hin, dass bei den Feststellungen unter der Tz. 1 des Außenprüfungsberichtes der Grund für die vorzunehmende amtswegige Wiederaufnahme zu finden sei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 würde unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen

Prüfung und sich der daraus ergebenden Gesamtauswirkung notwendig sein. Bei der Interessensabwägung im Sinne des [§ 20 BAO](#) sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor dem Prinzip der Beständigkeit (Parteiinteressen an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Tz. 1 des Außenprüfungsberichtes verweist inhaltlich auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung der Außenprüfung.

Darin erläutert die Prüferin, dass die Berufungswerberin mit Kaufvertrag vom 6. Oktober 1993 ein Grundstück erworben und darauf ein Gebäude(teil) errichtet habe. Diese Liegenschaft habe die Berufungswerberin mit Mietvertrag vom 29. Juni 1995 an eine GmbH vermietet, deren hundertprozentige Gesellschafterin und Geschäftsführerin die Berufungswerberin ist. Die genannte GmbH betreibe auf diesem Grundstück eine A-Firma. Der Mietvertrag sehe vor, dass sich auf dieser Liegenschaft im Betriebsgebäude befinde. Der Mietvertrag halte wörtlich folgendes fest: *„Dieses Betriebsgebäude einschließlich des sonstigen baulichen Anlagen auf dieser Liegenschaft wurde von der Vermieterin auf eigene Kosten errichtet.“*. Die Mieterin (die GmbH) nutze die Liegenschaft seit November 1994. Im Mietvertrag sei weiter vermerkt, dass *„die Mieterin mit eigenen Mitteln Adaptierung beziehungsweise Fertigstellungsarbeiten an dem von der Vermieterin errichteten Gebäude mit Zustimmung der Vermieterin durchgeführt hat“* und *„bei Beendigung des Bestandverhältnisses sind von der Mieterin vorgenommene Änderungen nach Wahl der Mieterin entweder entschädigungslos am Objekt zu belassen oder es ist über Verlangen der Vermieterin von der Mieterin auf eigene Kosten der frühere Zustand wiederherzustellen“*. Die Berufungswerberin habe mit Kaufvertrag vom 27. Februar 2006, wirksam mit 1. März 2006, diese Liegenschaft (Gebäude) an die (GmbH) Mieterin verkauft.

Zur Bestimmung des mit € 712.000,00 festgelegten Kaufpreises sei im Gutachten vom 10. März 2006 herangezogen worden, der diesen Wert so festgelegt habe. Dabei seien € 170.600,00 auf Grund und Boden und € 541.400,00 auf die Baulichkeiten entfallen. Der Kaufpreis sei durch Verbuchung auf das Gesellschafterverrechnungsskonto der Berufungswerberin in der von ihr geführten GmbH verrechnet worden.

Die Berufungswerberin habe ursprünglich für Grund und Boden am 6. Oktober 1993 € 141.607,96, für das Gebäude im Oktober 1994 € 271.992,34 (1,5% Afa [Absetzung für Abnutzung]) und für nachträgliche Baukosten am 16. Februar 1995 € 42.305,91 (1,5% Afa) aktiviert. Der ausgeschiedene Buchwert zum 31. Dezember 2006 betrage daher € 241.434,48 (und nicht wie im Anlageverzeichnis € 168.761,63). Die Rechnungen für die Adaptionaufwendungen seien nach der Darstellung der Berufungswerberin nicht mehr vorhanden und stehe daher eine detaillierte Auflistung über die Art der Investitionen nicht mehr zur Verfügung. Es existiere bloß eine Auflistung der Lieferanten.

Insgesamt seien für die Liegenschaft anlässlich des Kaufs und der Errichtung des Gebäudes € 644.799,31 (Grund und Boden € 141.607,96, Gebäude und Betriebsvorrichtungen € 543.191,35) aktiviert worden.

Nach der gängigen Rechtsprechung seien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Investitionen des Mieters als Einnahmen zu erfassen, wenn diese dem Vermieter unentgeltlich zukommen würden. Dieser Zufluss finde dann erst am Ende des Mietverhältnisses statt, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt aber nicht verpflichtet gewesen sei und die Investitionen regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen könne. Im Fall der Berufungswerberin sei die Mieterin (GmbH) aufgrund des Mietvertrages nicht verpflichtet, aber berechtigt gewesen, bauliche Veränderungen vorzunehmen. Auch lege der Mietvertrag fest, dass die Mieterin keinen Anspruch auf Ersatz der Investitionen habe, auch wenn diese bei Beendigung des Mietverhältnisses im Mietobjekt verbleiben sollten. Im Rahmen der Außenprüfung seien daher Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Hinblick auf die Mieterinvestitionen zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung am 1. März 2006 angesetzt worden.

Nach der Rechtsprechung ergebe sich die Höhe des der Berufungswerberin zugeflossenen Vorteiles aus der Differenz des Gebäudewertes mit oder ohne die Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Zuflusses. Da Rechnungen über die Investitionen nicht vorgelegt worden seien, sei es nicht möglich gewesen, die Art der Adaptierungsarbeiten genau festzustellen. Nach den Unterlagen des Gemeindeamtes sei Bauwerber des gesamten Bauvorhabens eines „*Neubau eines Betriebsgebäudes*“ die GmbH gewesen. Bei diesem Neubau habe es sich um ein Bürogebäude, Betriebsgebäude und technische Anlagen gehandelt. Wie sich aus den Anlageverzeichnissen der GmbH und der Berufungswerberin ergebe, sei der Bau des Bürogebäudes, des Betriebsgebäudes, sowie der technischen Anlagen Zug um Zug erfolgt. Bei einer vorangegangenen Außenprüfung sei die Nutzungsdauer der Adaptierungen von zehn auf 25 Jahre mit der Begründung erhöht worden, dass diese Aufwendungen dem Gebäude zuzurechnen seien. Damals habe die Berufungswerberin vorgebracht, dass es sich bei den Adaptierungen vorrangig um den Einbau eines D gehandelt habe. Die Aufwendungen dafür hätten rund € 80.000,00 ausgemacht.

Nach der Ansicht der Berufungswerberin sei der Wert des D beim Erstellen des Gutachtens vom 10. März 2006 übersehen worden. Deshalb sei auch bei Beendigung des Mietvertrages kein Zufluss an Mieterinvestitionen anzusetzen.

Dieser Blickwinkel werde von der Prüferin jedoch nicht geteilt, da nicht erwiesen sei, dass die Anschaffungskosten des D bei den Adaptierungsaufwendungen berücksichtigt worden wären. Im Mietvertrag sei nämlich der D_ bei der Beschreibung des vermieteten Objektes enthalten.

Auch sei die von der Berufungswerberin vorgebrachte Höhe der Anschaffungskosten des D nicht erwiesen, da nach der Auskunft des Sachverständigen des Finanzamtes die Anschaffungskosten für einen D_ in der Regel zwischen € 7.000,00 und € 10.000,00 betragen würden.

Wenn der D_ in den Mieterinvestitionen enthalten gewesen sei, sei der Zufluss an die Berufungswerberin bei Beendigung des Mietverhältnisses erfolgt, egal ob dieser Wert der Erstellung des Gutachtens berücksichtigt worden sei oder nicht. Bei den Berechnungen des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin seien Aufwendungen für die Gemeinde (€ 11.312,00) und für den Architekten (€ 31.534,00) nicht bei den Mieterinvestitionen enthalten gewesen. Bei diesen Aufwendungen bestehe jedoch ein Zusammenhang mit dem Gegenstand der Mieterinvestitionen, welche mit dem Gebäude verbunden seien. Deshalb könnte das Ausscheiden dieser Aufwendungen nicht schlüssig begründet werden.

Es sei daher die Höhe der der Berufungswerberin zufließenden Vorteile anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses zu schätzen.

Nach dem Gutachten vom 10. März 2006 betrage der Gebäudewert inklusive technischer Anlagen € 541.400,00. Der Buchwert des Gebäudes zum 31. Dezember 2006 mache jedoch € 241.434,48, jener der Mieterinvestitionen zum 1. März 2006 € 123.794,00 zusammen also € 365.228,00 aus. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Gebäudes hätten € 294.228,25 (1,5% Afa) und jene der Adaptierungsaufwendungen € 228.963,10 (4% Afa) betragen. Dies ergebe ein Verhältnis von 44% Adaptierungen zu 56% Gebäude. Umgelegt auf den Wert des Gutachtens ergebe dies einen aliquoten Wert der Adaptierungen von rund € 237.000,00.

Das arithmetische Mittel zwischen dem Buchwert der Mieterinvestitionen und dem aliquoten Anteil am Wert im Gutachten betrage und € 180.000,00. Berücksichtige man bei den Adaptierungen eine realistische Nutzungsdauer von 50 Jahren (die in Anspruch genommene Nutzungsdauer von 25 Jahren habe dem damals gesetzlich erlaubten Höchstausmaß entsprochen) betrage der Buchwert zum Zeitpunkt der Auflösung des Mietverhältnisses ebenfalls etwa rund € 180.000,00. Aus diesem Grund sei im Rahmen der Außenprüfung der Ansatz von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung 2006 durch den Zufluss von Mieterinvestitionen von € 180.000,00 erfolgt.

Mit dem Bescheid vom 18. September 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren für die Einkommensteuer 2006 der Berufungswerberin von Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wieder auf und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung. Im damit verbundenen Sachbescheid für die Einkommensteuer

2006 vom gleichen Datum wurden die Feststellungen der Außenprüfung rechnerisch umgesetzt und dies nicht näher begründet.

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2008 beantragte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die Rechtsmittelfrist für eine Berufung gegen die beiden letztgenannten Bescheide bis 30. November 2008 urlaubsbedingt zu erstrecken. Diesem Begehren wurde mit Bescheid datiert vom 27. Oktober 2008 stattgegeben.

Das neuerliche Ersuchen um Rechtsmittelfristverlängerung für die oben zuletzt genannten Bescheide stellte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin am 28. November 2008 und beantragte die Rechtsmittelfrist ist zum 31. Januar 2009 zu verlängern. Zur Ausfertigung einer Berufung sei noch das Ergebnis eines Sachverständigengutachtens abzuwarten. Durch die Erkrankung des bereits bestellten Sachverständigen könne dies noch nicht beigelegt werden. Der Sachverständige habe jedoch zugesagt, dass das Gutachten bis zum 31. Januar 2009 vorliegen würde.

Mit Bescheid datiert vom 3. Dezember 2008 wurde dem zweiten Antrag auf Rechtsmittelfristverlängerung ebenfalls stattgegeben.

Im am gleichen Tag zur Post gegebenen Schreiben vom 30. Januar 2009 wandte sich die Berufungswerberin ausdrücklich gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme der Einkommensteuer 2006 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 beide vom 18. September 2008.

Sie beantragte die angefochtenen Bescheide aufzuheben und keine Zurechnung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen. Weiter führte die Berufungswerberin teilweise die Feststellungen der Außenprüfung wiederholend aus, dass sie in den Jahren 1994 bis 1995 ein Betriebs- und Bürogebäude mit einer Dienstwohnung errichtet habe. Dieses habe sie mit Mietvertrag vom 29. Juni 1995 an jene GmbH vermietet deren alleinige Gesellschaftergeschäftsführerin sie sei. Die GmbH habe zum Zeitpunkt des Beginnes des Mietverhältnisses Adaptierungsarbeiten durchgeführt, welche im Wesentlichen deshalb durchgeführt worden seien, weil diese zum Erlangen der Betriebsanlagengenehmigung durch die Behörde notwendig gewesen seien. Der Tätigkeitsbereich der GmbH umfasse die A- und B-Reinigung sowie die C. Die GmbH habe als Mieterin für die Errichtung der Zu- und Abfahrtsmöglichkeiten für schwere Lastkraftwagen, den Einbau einer entsprechenden D-Anlage mit Schlammfang, der Errichtung einer Wohnung für den Betriebswart, einer 8m breiten Toreinfahrt, verschiedener elektrischer Einrichtungen, wie Feuchtraumanschlüsse, des Baues von Kuppeln, der Errichtung eines Lagerraums für brennbare Flüssigkeiten, der Be- und

Entlüftungsanlagen der Garagen-und Lagerräume und der Aufwendungen für das wasserrechtliche Bewilligungsverfahren die Kosten getragen.

Diese Investitionen hätten insgesamt € 225.376,00 ausgemacht. Es sei jedoch fraglich, ob und in welcher Höhe diese Mieterinvestitionen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Berufungswerberin seien. Dieser Punkt sei während der Außenprüfung nicht ausreichend besprochen worden und sei die Höhe der beabsichtigten Zuschätzung bis zur Schlussbesprechung nicht bekannt gegeben worden.

Die Berufungswerberin teile die Ansicht, dass Mieterinvestitionen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erst am Ende des Mietverhältnisses zufließen würden, wenn der Mieter zur Vornahme dieser Investitionen zwar berechtigt jedoch nicht verpflichtet gewesen sei und verwies dabei auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Jedoch vertrete die Berufungswerberin die Ansicht, dass die GmbH als Mieterin zu Beginn des Mietverhältnisses wegen der notwendigen Betriebsanlagengenehmigung durch die Gewerbebehörde sehr wohl verpflichtet gewesen sei, die Investitionen vorzunehmen. Der Zufluss des Vorteils aus den Mieterinvestitionen sei daher bei der Berufungswerberin bereits im Jahr 1995 erfolgt.

Selbst wenn die Ansicht, dass der Zeitpunkt des Zuflusses der Mieterinvestitionen im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft läge, entgegen der Rechtsprechung richtig wäre, sei zuerst die Frage zu klären, wie hoch der Vorteil der Berufungswerberin anzusetzen sei. Die Prüferin habe den Wert der Mieterinvestitionen durch den Vergleich der Buchwerte und der seinerzeitigen Anschaffungskosten ermittelt. Dies würde jedoch bedeuten, dass die Mieterinvestitionen eben solche Wertsteigerung erfahren hätten, wie das Gebäude selbst. Tatsächlich sei aber zu beurteilen, inwieweit die Mieterinvestitionen im Zeitpunkt der Veräußerung einen Einfluss auf den Gebäudewert gehabt hätten. Es habe bis zum Zeitpunkt der Außenprüfung (für die GmbH) weder in eine Notwendigkeit noch eine Verpflichtung bestanden, die Rechnungen für diese Investitionen aufzubewahren. Anlässlich der am 26. Juni 2008 abgehaltenen Besprechung mit der Prüferin habe die Berufungswerberin eine Liste der Lieferanten vorgelegt, auf Basis welcher unter Berücksichtigung des Leistungsumfanges der Wert der jeweiligen Investitionen hätte ermittelt werden können. Es sei festzuhalten, dass im Gutachten vom 10. März 2006 verschiedene Mieterinvestitionen bei der Bewertung der Liegenschaft nicht berücksichtigt worden seien. Andererseits würde der größte Teil der Mieterinvestitionen nicht der gleichen Werterhöhung unterliegen, wie die von der Vermieterin getragenen Baukosten. Die Berufung werde eine Anlage beigelegt, in welcher den Lieferanten jeweils ein Leistung sowie die Bewertung dieser Leistungen hinsichtlich der Wertminderung durch Abnutzung ersichtlich zugeordnet worden sei.

Diese Liste teilte sich in die Abschnitte A bis E. Der Abschnitt A umfasse Mieterinvestitionen, welche den Wert des Gebäudes zum Zeitpunkt Verkaufes noch beeinflussen würden. Der Abschnitt B listete hauptsächlich Einrichtungsgegenstände, Beleuchtungskörper, Fußbodenbeläge, Armaturen für den Sanitärbereich, und das Garagen- und das Einfahrtstor auf. Bei der Nutzungsdauer von zehn Jahren könne dafür kein Wertansatz mehr erfolgen. Der Abschnitt C beschäftige sich mit den aktivierten Zahlungen der Berufungswerberin an den Architekten. Diese hätten keinen Einfluss auf den Wert der Mieterinvestitionen und seien als verlorener Bauaufwand anzusehen. Die Höhe dieser Honorare können aus heutiger Sicht nicht begründet werden. Bei einem späteren Bauprojekt mit diesem Architekten sei es zu großen Unregelmäßigkeiten gekommen, welche in einer Betrugsanzeige durch die Berufungswerberin und einem Konkursverfahren des Architekten geendet hätten. Der Abschnitt D beschäftige sich mit dem D₁, welcher im Gutachten vom 10. März 2006 unberücksichtigt geblieben sei. Wäre der Wert des D₁ im Gutachten enthalten gewesen, so hätte sich der Wert des Gebäudes um den Wert des D₁ erhöht und würden wertbestimmende Mieterinvestitionen vorgelegen haben. Die von der Prüferin genannten € 7.000,00 bis € 10.000,00 könnten nur den für eine D₁-Anlage benötigten E betreffen. Der im Betrieb der GmbH vorhandene D₁ bestehe neben dem E noch aus drei im Boden befindlichen öldichten Kammern und dem Abfluss in das öffentliche Kanalnetz. Dafür seien umfangreiche Bauarbeiten durchgeführt worden. Die im Abschnitt E behandelten Zahlungen an die Gemeinde könnten aus heutiger Sicht nur der Betriebsanlagengenehmigung zugeordnet werden und hätten deshalb keinen Einfluss auf den Wert der Mieterinvestitionen. Alle übrigen im Zuge der Errichtung eines Gebäudes anfallenden Gebühren wären von der Bauherrin, also an die Vermieterin (Berufungswerberin) getragen worden.

Die Berufungswerberin sei alleinige Gesellschafterin der GmbH. Sollte sich ein Vorteil für die Berufungswerberin aus den Mieterinvestitionen ergeben haben, so wäre dies als Vorteil aus dem Gesellschaftsverhältnis zu beurteilen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien jenen aus Gewerbebetrieb subsidiär. Im Gutachten vom 10. März 2006 sei der Verkehrswert der Liegenschaft als (gewichteter) Mittelwert zwischen Sachwert und Ertragswert berechnet worden. Dabei sei zur Berechnung des Ertragswertes die Mietzahlung an die Berufungswerberin als Berechnungsgrundlage herangezogen worden. Bei der Berechnung des Preises seien auch die Mieterinvestitionen preismindernd zu berücksichtigen. Durch die vorangegangene Betriebsprüfung sei die Miethöhe steuerlich anerkannt worden. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Mieterinvestitionen den Wert des Gebäudes nicht erhöht hätten.

Der Berufung beigelegt war eine Mitteilung des oben genannten Architekten vom 16. Februar 1995, in welcher diese der Berufungswerberin erläuterte, dass sich die Herstellungs- und

Abrechnungskosten des Betriebsgebäudes durch die Verschiebung des Baubeginns um sechs Monate wegen der Bewilligung der Betriebsanlage um öS 250.000,00 erhöht hätten. Die Auflagen der Behörde hätten die Errichtung von 13 Pkw-Abstellplätzen, den Bau von Lichtkuppeln, die Errichtung eines Lagerraums für brennbare Flüssigkeiten, die Be- und Entlüftung der Garage- und der Lagerräume sowie ein wasserrechtliches Bewilligungsverfahren notwendig gemacht. Die Kosten dafür würden öS 750.000,00 betragen. Die Mehrpreise für Maßnahmen, welche ein sicheres und einwandfreies Funktionieren des Betriebes gewährleisten sollten und mit dem technisch Verantwortlichen des Betriebes vereinbart worden wären, hätten öS 1.200.000,00 (Zu- und Abfahrtsmöglichkeit für schwere Lkw, Einbau einer D+Anlage mit Schlammfang, Errichtung einer Wohnung für den Betriebswart und eines 8m breiten Tores für die Einfahrt, diverse elektrische Einrichtungen) ausgemacht.

Die zweite Beilage zu Berufung war die oben geschilderte Auflistung der Mieterinvestitionen. Darin summiert die Berufungswerberin die mit dem Gebäude verbundenen Mieterinvestitionen auf öS 925.138,81. Mieterinvestitionen, die zu keiner Werterhöhung des Gebäudes zum Zeitpunkt des Verkaufes geführt hätten, beziffert die Berufungswerberin mit öS 386.806,31. Die Architektenhonorare gibt Berufungswerberin mit öS 714.985,00 an. Die Anschaffung des D habe öS 779.571,04 gekostet. Die Gemeinde habe Gebühren in Höhe von öS 155.670,00 erhoben.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 25. März 2009 nahm die Prüferin zur oben dargestellten Berufung Stellung. Strittig seien der Zufluss, der Zuflusszeitpunkt und die Höhe des Zuflusses der Mieterinvestitionen, sowie die Zuordnung zur Einkunftsart. Diese Fragen seien bereits der Schlussbesprechung am 25. Juni 2008 ausführlich erörtert worden. Die Berufungswerberin und ihr steuerlicher Vertreter hätten damals schon angekündigt, ein weiteres Bewertungsgutachten für die Liegenschaft erstellen zu lassen. Ein solches Gutachten sei bisher nicht vorgelegt worden.

Die Berufungswerberin habe das Betriebsgebäude im Zeitraum bis Februar 1994 aktiviert. Die GmbH habe ihre Mieterinvestitionen laut Anlageverzeichnis in den Jahren 1995 bis 1996 aktiviert. Der Mietvertrag vom 29. Juni 1995 sehe vor, dass die Mieterin die Liegenschaft mit Zustimmung der Berufungswerberin für betriebliche Zwecke verwende: *„Festgestellt wird, dass die Mieterin mit eigenen Mitteln Adaptierungsarbeiten beziehungsweise Fertigstellungsarbeiten an dem von der Vermieterin errichteten Gebäude mit Zustimmung der Vermieterin durchgeführt hat.“* Der Mietvertrag sei daher offenbar nach den durchgeführten Investitionen errichtet worden. Aus diesen Formulierungen gehe keinerlei vertragliche Verpflichtung der GmbH zur Investitionsvornahme hervor. Die Auflistung der Mehrkosten durch den Architekten würden mit Ausnahme eines Postens ausschließlich die

Mieterinvestitionen betreffen. Rechnungen würden nicht mehr, sondern bloß eine Liste der Lieferanten vorliegen. Der Mietvertrag der GmbH mit der Berufungswerberin sehe vor, dass bei Beendigung des Bestandverhältnisses die von der Mieterin vorgenommenen Änderungen nach Wahl der Mieterin entweder entschädigungslos am Objekt zu belassen seien oder über verlangen die Berufungswerberin der frühere Zustand auf eigene Kosten wiederherzustellen sei. Aus diesem Grund habe die Prüferin der Zufluss der Mieterinvestitionen im Zeitpunkt der Auflösung des Mietvertrages am 1. März 2006 gesehen.

Die Prüferin sei wie die Berufungswerberin davon ausgegangen, dass der Wert der zugeflossenen Mieterinvestitionen aus der Differenz des Gebäudewertes mit und ohne Mieterinvestitionen zu berechnen sei. Die Investitionen der Berufungswerberin und jene der GmbH seien sehr zeitnah erfolgt und habe beide der gleiche Architekt betreut. Die vorangegangene Betriebsprüfung habe festgestellt, dass die Mieterinvestitionen dem Gebäude zuzuordnen seien.

Im Unterschied zur Schätzung durch die Prüferin habe der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin in seiner Darstellung die im Abschnitt B genannten Posten wie zum Beispiel Garagentore, Einfahrtstor und sanitäre Einrichtungen nicht den Mieterinvestitionen zugerechnet. Soweit dies bei der Prüfung beurteilt hätte werden können, würden diese Anlagen jedoch noch immer funktionstüchtig sein und benutzt werden. Auch diese Mieterinvestitionen seien daher werthaltig. Der Verwendungszweck des Gebäudes habe sich nach Auflösung des Mietverhältnisses nicht geändert. Die Mieterinvestitionen seien daher immer noch bauliche Anlagen, welche den Wert der Liegenschaft erhöhen würden. Bei den Abschnitten C und E der Auflistung der steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin erscheine es der Prüferin nicht schlüssig, warum einzelne Rechnungen aus den Adaptierungsaufwendungen, wie das Honorar des Architekten und die Gebühren des Gemeindeamtes, nicht den Wert des Gebäudes beeinflussen sollten. Diese Posten seien für die Vornahme der Gesamtinvestitionen notwendig gewesen und würden daher dem fortlaufenden Betriebszweck dienen. Ob der im Abschnitt D der Auflistung genannte D_ im Gutachten vom 10. März 2006 vergessen worden sei, bleibe offen. Der D_ sei Bestandteil des Mietvertrages und müsse daher dem Gutachter bekannt gewesen sein. Die Berufungswerberin sei auch bereit gewesen, die Liegenschaft um den im Gutachten festgestellten Wert zu verkaufen. Wenn man den Gedankengängen der Berufungswerberin folgen würde, wäre der von ihr erhaltene Kaufpreis zu niedrig gewesen und hätte sie aus diesem Grund damals das Gutachten anzweifeln müssen. Im Mietvertrag sei der D_ ausdrücklich beschrieben worden und lasse die Formulierung darauf schließen, dass dieser mit dem Gebäude vermietet worden sei und deshalb nicht zu den Mieterinvestitionen zähle.

Beim berufungsgegenständlichen Rechtsgeschäft handele es sich um einen Verkauf eines Gebäudes zu einem vom Gutachter festgestellten Wert. Dieser Kauf werde von der Prüferin an sich als fremdüblich angesehen. Würde man der großzügigen Auslegung im Berufungsschreiben folgen, hätte die Berufungswerberin in der Vergangenheit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern solche aus Kapitalvermögen, bezogen.

Das dem Gedanken der Berufungswerberin, dass der Ertragswert des Gebäudes von der Höhe der Miete abhängig sei, stimme die Prüferin zu. Aus dem Mietvertrag gehe eindeutig hervor, dass die GmbH die Adaptierungsaufwendungen selbst vorgenommen habe. Die GmbH habe diese auf Aufwendungen auch aktiviert. Aus diesem Grund sei davon auszugehen, dass die Mieterin dieser Aufwendungen selbst getragen und dies in der Miethöhe einen Niederschlag gefunden habe.

Für die Wertermittlung der Mieterinvestitionen sei daher nicht den Mittelwert zwischen Ertragswert und Sachwert, sondern allein der Sachwert laut Gutachten vom 10. März 2006 heranzuziehen. Wende man ansonsten die gleiche Methode wie im Außenprüfungsbericht beschrieben an, ergebe dies einen Wert der Mieterinvestitionen zum Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft an die GmbH von € 170.000,00.

Die Berufungswerberin betonte in der Ergänzung zur Berufung vom 16. April 2009 nochmals, dass die oben geschilderten Sach- und Rechtsfragen bei der Schlussbesprechung nicht ausreichend erörtert worden seien. Das Beibringen eines weiteren Gutachtens bis zu Berufung sei nicht möglich gewesen, da der Gutachter erkrankt gewesen sei. Aufgrund der Argumente der Berufung sei die Berufungswerberin der Ansicht, dass ein weiteres Gutachten nicht erforderlich sei. Ein solches könne aber jederzeit beauftragt werden.

Es sei richtig, dass der Mietvertrag erst nach den durchgeführten Mieterinvestitionen errichtet worden sei. Er sei am 29. Juni 1995 rückwirkend mit November 1994 abgeschlossen worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei ein mündlicher Vertrag Basis des Bestandsverhältnisses gewesen. Aufgrund der Tätigkeit der GmbH sei diese verpflichtet gewesen, um die Betriebsanlagengenehmigung zu erlangen, die Mieterinvestitionen durchzuführen. Diese Investitionen seien größtenteils betriebsspezifisch gewesen und würden für einen anderen Mieter keinen Wert darstellen. Die Verpflichtung für die Mieterinvestitionen ergebe sich selbstverständlich nicht aus dem Mietvertrag, sondern aus den gewerberechtlichen Auflagen.

Der Ansicht der Prüferin, dass der Wert sämtlicher Mieterinvestitionen im gleichen Verhältnis mit dem Wert des Gebäudes gestiegen sei, könne nicht gefolgt werden. Die Garagentore hätten bereits repariert werden müssen und seien in nächster Zeit zu erneuern. Kücheneinrichtung, Bodenbeläge, Sanitäreinrichtung, Beleuchtungskörper und dergleichen

würden durch die Nutzung keine Werterhöhung erfahren. Die äußerst hohen Architektenhonorare hätten ausschließlich die Mieterinvestitionen betroffen und seien durch enorme Fehlplanungen verursacht worden. Eine Wertsteigerung des Gebäudes aus diesem Grund sei ebenfalls auszuschließen. Das Planungshonorar für das Gebäude sei in den Baukosten der Berufungswerberin enthalten gewesen. Das Honorar für die Mieterinvestitionen habe nur die Mieterin betroffen und sei durch Fehlplanungen zu begründen. Die Gebühren an die Gemeinde könnten den Wert der Liegenschaft nicht erhöhen.

Es stehe fest, dass der Wert des D im Gutachten vom 10. März 2006 nicht berücksichtigt worden sei und deshalb den Wert des Gebäudes nicht erhöhe. Seine Existenz könne daher keinen Zufluss an Mieterinvestitionen bei der Berufungswerberin verursachen. Der D_ sei auf dem Einreichplan vom 30. Oktober 1993 nicht ersichtlich. Daraus könne man schließen, dass dieser erst anlässlich der Bauverhandlung ein solcher vorgeschrieben worden sei und daher die GmbH als Mieterin diese Arbeiten zum Erlangen der Betriebsanlagengenehmigung durchführen haben müssen.

Da vom Gutachter im Gutachten vom 10. März 2006 der D_ und die im Abschnitt B bis D der zweiten Beilage zur Berufung genannten Aufwendungen nicht berücksichtigt worden seien, der Verkauf aber zum Wert im Gutachten vorgenommen worden sei, müsse die Differenz zum wahren Wert der Liegenschaft als verdeckte Gewinnausschüttung bei der Berufungswerberin und daher bei den Einkünften aus Kapitalvermögen eingeordnet werden.

Der Meinung, dass der Ertragswert keinen Einfluss auf die Bewertung der Mieterinvestitionen habe, könne nicht gefolgt werden. Die Mieterinvestitionen müssten bei der Festlegung der Miete berücksichtigt werden, um eine verdeckte Gewinnausschüttung durch überhöhte Miete zu vermeiden. Diese verminderte Miete mindere auch den Ertragswert und somit den Wert der Liegenschaft. Aus diesem Grunde sei auch der Kaufpreis und dem Wert der Mieterinvestitionen reduziert, Folge dessen könne es zu keinem Zufluss von Mieterinvestitionen für die Berufungswerberin kommen.

Am 17. August 2009 erließ das Finanzamt mit Bescheid einen Mängelbehebungsaufrag gemäß [§ 85 Abs. 2 BAO](#) im Hinblick auf die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und wies darauf hin, dass die Berufung vom 30. Januar 2009 keine Begründung enthalte.

Mit Schreiben vom 28. August 2009 reichte die Berufungswerberin die geforderte Begründung für die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 nach und erklärte, dass, sollte die Abgabenbehörde den in der Berufung angeführten Sachverhalt, nämlich den Zeitpunkt des Zuflusses der Mieterinvestitionen, als rechtens

erkennen, kein Wiederaufnahmsgrund vorliege, sodass der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Einkommensteuerbescheid aufzuheben sei.

Mit der schriftlichen Einvernahme als Zeuge gemäß ([§ 169 BAO](#)) wurde der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Liegenschaftsbewertungen, Wohnungseigentum und Geschäftsräumlichkeiten, welcher das oben beschriebene Gutachten vom 10. März 2006 den über den Verkehrswert der oben beschriebenen Liegenschaft erstellt hatte (und im Übrigen über Jahrzehnte als Amtssachverständiger der Finanzverwaltung tätig gewesen ist) befragt. Dabei wurde ihm von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mitgeteilt, dass aufgrund des Vorbringens im Berufungsverfahren in Frage stehe, ob im genannten Gutachten der Wert des D und allenfalls auch des Schlammfanges, der Wohnung für den Betriebswart, der 8m breiten Toreinfahrt, der elektrischen Einrichtungen, welche aufgrund des Betriebszweckes notwendig waren, der Kuppeln, der Lagerraum für brennbare Flüssigkeiten und der Be- und Entlüftungsanlage der Garagen- und Lagerräume, berücksichtigt worden seien.

Der Gutachter wurde daher ersucht die Frage zu beantworten, ob in seinem Gutachten der Wert des D und der anderen genannten Einbauten zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft (jeweils getrennt formuliert und abgefragt) berücksichtigt wurde.

Dementsprechend wurde der Gutachter aufgefordert bekannt zu geben, für den Fall, dass der diese Wirtschaftsgüter nicht unberücksichtigt gelassen habe, welchen Anteil am Gebäudebeziehungsweise Liegenschaftswert diese gehabt haben. Außerdem wurde der Gutachter aufgefordert, im Falle, dass die genannten Wirtschaftsgüter im ursprünglichen Gutachten berücksichtigt worden wären, aber diesen kein Wert beizumessen gewesen sei, dies ausdrücklich mitzuteilen, beziehungsweise bei Nichtberücksichtigung, welcher Wert an sich beizumessen gewesen wäre, mitzuteilen.

In der in Form eines weiteres Gutachtens gehaltenen Zeugenaussage des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Liegenschaftsbewertungen, Wohnungseigentum und Geschäftsräumlichkeiten vom 25. Oktober 2012 erklärte dieser, dass der aus drei Kammern bestehende D_, in dessen erster Kammer der E untergebracht sei, offensichtlich auf Grund eines diesbezüglich bei der Befundaufnahme gemachten Hinweises (der Auftraggeber) im Sachwert und daher auch im Verkehrswert und daher dem Kaufpreis nicht enthalten gewesen sei. Die einzige, ein marktkonformes Ergebnis erbringende Art der Berücksichtigung der Investitionen der Mieterin sei deren Nichtberücksichtigung im Herstellungswert. Grundsätzlich wären die von der Mieterin aufgewendeten Investitionskosten etwa dem Baupreisindex entsprechend aufzuwerten. Andererseits sei aber zu bedenken, dass es sich hierbei um Investitionen (zum Beispiel Garagentore) mit kürzerer Lebensdauer

handelt. Daher erscheine die Annahme vertretbar, dass sich die Preissteigerung einerseits und die Wertminderung durch die Abnutzung andererseits etwa die Waage halten würden und somit die seinerzeitigen Kosten unverändert übernommen werden könnten. Das übliche und durchschnittlich angemessene Architektenhonorar könne nach bei mehreren (namentlich genannten) Architekten eingeholten Auskünften für Planung und Bauleitung ausgehend vom Gesamtherstellungswert von € 527.100,00 mit rund knapp 7%, also rund € 36.000,00 angenommen werden. Die Differenz zum tatsächlichen Honorar des seinerzeitigen Architekten mit rund 17% der seinerzeitigen Baukosten sei als verlorener Bauaufwand außer Betracht zu lassen. In der Folge führte der Sachverständige sein Gutachten in der Form aus, dass er alle jene Wirtschaftsgüter, welche im ursprünglichen Gutachten unberücksichtigt geblieben waren (außer dem D_) in des neuerlich erstellte Gutachten miteinbezog und auf diesem Weg zu einem Verkehrswert der Liegenschaft von € 700.000,00 (Grund und Boden € 170.700,00, Baulichkeiten € 529.300,00) errechnete.

Mit Telefax (und zusätzlich mit Mail) wurde den Parteien des Verfahrens die Zeugenaussage vom 25. Oktober 2012 am 15. November 2012 übermittelt und die Berufungswerberin und das Finanzamt jeweils aufgefordert, binnen einer Woche dazu Stellung zu nehmen. Derartige Stellungnahmen sind nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006

Entsprechend [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens des ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (*nova reperta*). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁴, RZ 16 f zu § 303).

Die Frage, ob Tatsachen oder Beweismittel in diesem Sinn neu hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des jeweiligen Abgabenverfahrens zu beurteilen (siehe etwa Ritz, aaO. RZ 14 zu

§ 303, 939 und die dort zitierte Judikatur, so auch VwGH 24.6.2009, [2007/15/0045](#): „Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 96/13/0185, vom 22. März 2000, 99/13/0253, vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, vom 18. September 2003, 99/15/0120, und vom 29. September 2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das ‚Neuhervorkommen‘ von Tatsachen und Beweismitteln“ im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen.“). Es ist dabei also nicht nur die Sicht der jeweiligen Abgabenart, sondern sogar das Wissen in den einzelnen Veranlagungsjahren zu trennen.

Der Gegenstand des Verfahrens eines eine Wiederaufnahme verfügenden Bescheides wird einerseits durch das wieder aufgenommene Verfahren selbst und andererseits durch den jeweiligen Wiederaufnahmsgrund bestimmt. Dies ist auch der Grund dafür, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz in einer Berufungsentscheidung keine Wiederaufnahmsgründe austauschen oder ergänzen kann. Denn dadurch würde der Gegenstand des Verfahrens geändert (siehe auch Ritz, aaO. Tz 65 zu § 289, 872 und die dort zitierte Judikatur und etwa auch VwGH 26.1.2006, [2002/15/0076](#): "Demnach kann Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung

unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. Mai 1991, 90/14/0262, vom 23. März 1999, 97/14/0069, und vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).").

Es ist also zu untersuchen, ob der im oben beschriebenen Bericht über die abgabenbehördliche Außenprüfung im Jahr 2008 die in der Tz 1 genannten Wiederaufnahmsgrund (unter Verweis auf die Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) aufgrund des Verweises in den Bescheiden vom 18. September 2008 die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 gerechtfertigt hat.

Nun war der Abgabenbehörde durch die Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2006 sicherlich nicht bekannt, dass die Berufungswerberin die schon eingangs beschriebene Liegenschaft am 1. März 2006 verkauft hat. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die Liegenschaft und ihr Zubehör in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006 (Anlage und der AfA) am Jahresanfang und am Jahresende mit dem gleichen Wert eingetragen sind.

Aus der Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2006 und deren Beilagen war daher keinesfalls ersichtlich, dass das Mietverhältnis über die Liegenschaft und des darauf befindlichen Gebäudes mit der GmbH durch den Verkauf am 1. März 2006 geendet hat.

Es bleibt daher zu prüfen, ob die im letzten Absatz genannte neue Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) bei richtiger rechtlicher Würdigung zu einem vom ursprünglichen Bescheid für die Einkommensteuer 2006 abweichenden Bescheidspruch führt.

Wie die Abgabenbehörde und die Berufungswerberin übereinstimmend richtig feststellen, fließen Mieterinvestitionen, zu deren Vornahme der Mieter berechtigt, aber nicht verpflichtet ist, dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu (in Übereinstimmung mit der Lehre zuletzt VwGH 28.10.2008. 2006/15/0106 und VwGH 20.2.1998, [96/15/0086](#): „*Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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 (vgl. Hofstätter/Reichel, § 28 EStG 1988, Tz 16.2; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz 15; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz 12 und 31; Doralt, EStG3, § 28 Tz 51). ... Die Beschwerde wendet sich auch gegen die Höhe der Einkünfte aus der Überlassung der Mieterinvestitionen. Zu Recht ist die belangte Behörde*

davon ausgegangen, dass der maßgebliche Betrag durch Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Gebäudes mit und ohne Mieterinvestition zu ermitteln ist. ..."

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass zu den Einkünften nach [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) auch alle Einkünfte zählen, welche dem Bestandgeber im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von (unbeweglichen) Bestandobjekten zufließen. Für den Zufluss von Mieterinvestitionen gilt [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) („*Einnahmen sind in jedem Kalenderjahr bezogen, indem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.*“). Unter Verpflichtung zur Vornahme von Mieterinvestitionen ist in diesem Zusammenhang die (vertragliche) Verpflichtung gegenüber dem Vermieter nicht gegenüber Dritten und damit auch Behörden zu verstehen. Ansonsten ließe sich die geschilderte Zuflussregel leicht dadurch umgehen, dass man sich gegenüber einem Dritten verpflichtet, bestimmte Mieterinvestitionen vorzunehmen oder wie die Mieterin im gegenständlichen Fall, eine Nutzung der Liegenschaft anstrebt, welche für sich zu einer behördlichen Verpflichtung zur Vornahme von Baumaßnahmen führt, jedoch für den ursprüngliche Nutzung der Liegenschaft durch den Vermieter (die Berufungswerberin) keinen Wert hat.

Strittig war in diesem Verfahren also unter anderem, welchen Wert die Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaft an die Mieterin hatten. Nach der Zeugenaussage des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Liegenschaftsbewertungen, Wohnungseigentum und Geschäftsräumlichkeiten hatten diese (ohne D_) sogar einen negativen Wert (€ 712.000,00 Verkehrswert ohne besondere Berücksichtigung dieser Wirtschaftsgüter, € 700.000,00 mit den Wirtschaftsgütern). Allerdings liegt der Unterschied von € 12.000,00 mit 1,71% im Bereich der Ungenauigkeit der Schätzung, welcher jedem Gutachten anhaftet. Auch hat der Gutachter darauf hingewiesen, dass dem D_ kein Marktwert zugewiesen werden kann („*Die einzige, ein marktkonformes Ergebnis erbringende Art der Berücksichtigung der Investitionen der Mieterin ist deren Nichtberücksichtigung im Herstellungswert.*“). Insgesamt gesehen, muss daher festgehalten werden, dass die strittigen Mieterinvestitionen im 1. März 2006 kein Marktwert zugewiesen werden kann. Zufließen im Sinne des [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) können nur Einnahmen. Einnahmen sind nach [§ 15 Abs. 1 EStG 1988](#) Geld oder geldwerte Vorteile, also eine Vermögensvermehrung. Geldwerte Vorteile sind nach [§ 19 Abs. 2 EStG 1988](#) mit dem üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen. Maßgeblich ist dabei allein der objektive Wert der zugewendeten Vorteile (vergleiche schon VwGH 29.04.2003, [99/14/0240](#)). Kann den Mieterinvestitionen der Berufungswerberin am 1. März 2003 kein (oder vielleicht gar tendenziell ein negativer) objektiver Wert (Marktwert am Verbrauchsort) zugemessen werden, ist der Berufungswerberin jedenfalls auch nichts im Sinne des [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeflossen.

Die Richtigkeit dieser Überlegungen erschließt sich auch dem Laien im Bereich der Liegenschaftsbewertung, wenn man bedenkt, dass die Grundstückspreise in der Gemeinde, in welcher das berufungsgegenständliche Betriebsgrundstück liegt, aufgrund der Infrastruktur und der Nähe zu den Verkehrswegen und der Landeshauptstadt in den letzten Jahrzehnten weit überdurchschnittlich stark gestiegen sind. Dass Einbauten in Gebäude nicht im selben Maß im Wert steigen können, liegt ebenso auf der Hand, wie die Tatsache, dass gerade der D_ , entsprechende Wannen und die Zuleitung zum Abwassersystem mit steigenden Alter eine Umweltgefahr sein können, welche zu erheblichen Beseitigungskosten führen kann. Zwar mögen diese Einbauten für einen Betrieb, der diese benötigt, solange als sie noch einigermaßen funktionstüchtig sind, einen gewissen Wert haben. Dies ist aber ein Wert der besonderen Vorliebe und nicht ein objektiv messbarer Marktwert am Verbrauchsort, sind doch solche Firmen äußerst selten, die berufungsgegenständliche Liegenschaft aber potentiell für viele Gewerbetreibende aufgrund der Lage und des übrigen Gebäudes interessant.

Abgesehen davon, ist aber auch zu bedenken, dass nach der Aktenlage der Mietvertrag zwischen der Berufungswerberin und der von ihr beherrschten GmbH niemals gekündigt wurde, sondern durch Zusammenfallen der Position des Mieters und des Vermieters 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 ist. Ein Mietvertrag endet aber 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 das Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Sache voraus, welche einen geldwerten Vorteil in sich birgt (herrschende Lehre und Judikatur; siehe für viele Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 19 Rz 7). Hatte aber im konkreten Fall die GmbH als Mieterin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die von ihr vorgenommenen Investitionen, da sie diese jederzeit wieder entfernen konnte, ohne dafür der Berufungswerberin Ersatz leisten zu müssen, und diese wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mieterinvestitionen mit dem Kauf am 1. März 2006 als Eigentümerin der Liegenschaft inne, ist die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mieterinvestitionen niemals auf die Berufungswerberin übergegangen.

Leicht verständlich wird dieser Gedankengang, wenn man den Verkauf an einen Dritten fingiert. Bleiben die Mieterinvestitionen erhalten, bleibt das Mietverhältnis nach [§ 1120 ABGB](#) bis zu dessen wie auch immer gearteten Beendigung mit dem dritten Käufer (zum Beispiel durch das Ausüben des besonderen Kündigungsrechtes des Käufers) aufrecht. Erst mit dieser Beendigung fließt dann der Wert der Mieterinvestitionen dem dritten Käufer, aber niemals dem Verkäufer zu. Gleiches gilt auch, wenn der Mieter der Käufer ist und deshalb Konfusion ([§ 1445 ABGB](#)) eintritt.

Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass einerseits die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die berufungsgegenständlichen Mieterinvestitionen niemals an die Berufungswerberin übergegangen ist und darüber hinaus, diese Mieterinvestitionen am 1. März 2006 ohnehin keinen objektiv feststellbaren Wert hatten. Damit sind der Berufungswerberin 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 der GmbH im Jahr 2006 zugeflossen.

Nun hat sich zwar aufgrund der abgabenbehördlichen Außenprüfung der Einkommensteuer 2006 als neue Tatsache herausgestellt, dass die Berufungswerberin an die von ihr beherrschte GmbH die oben beschriebene Liegenschaft am 1. März 2006 verkauft und die Mieterin die von ihr beim Bau vorgenommenen Mieterinvestitionen nicht entfernt hat, doch ergibt sich bei richtiger rechtlicher Würdigung dieser Tatsachen für den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 9. Januar 2008, wie in den letzten Absätzen gezeigt, bei richtiger rechtlicher Würdigung dadurch keine Änderung des ursprünglichen Bescheidspruches, weswegen der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 spruchgemäß stattzugeben war und der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 der Berufungswerberin datiert vom 18. September ersatzlos aufzuheben war.

B) Im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Einkommensteuerbescheid 2006

Durch das ersatzlose Aufheben der die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2006 der Berufungswerberin verfügenden Bescheides ist der Sachbescheid für die Einkommensteuer datiert vom 18. September 2008 ex lege gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) (*"Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat."*) weggefallen.

Dementsprechend richtet sich die Berufung vom 30. Januar 2009, soweit der Bescheid für die Einkommensteuer 2006 betroffen ist, gegen einen nicht (mehr) existenten Bescheid und war

daher als unzulässig gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (siehe auch Ritz, aaO. Rz 12 zu § 273).

Es ist daher wieder der Einkommensteuerbescheide 2006 datiert vom 9. Januar 2008 in Rechtskraft.

Linz, am 28. November 2012