

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, gegen den Bescheid des Finanzamts Z vom 23. April 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) war bis April 2006 zu 25% an der A Korrosionsschutz GmbH (in der Folge: A GmbH) beteiligt und bis zum 31. Mai 2005 auch deren Geschäftsführer. Sein Sohn folgte ihm sowohl als Gesellschafter als auch als Geschäftsführer nach.

Mit Pachtvertrag vom 1. Februar 1986 verpachtete der Bf. die Betriebsliegenschaft, die in seinem Eigentum stand, auf unbestimmte Zeit an die A GmbH. Der monatliche Pachtzins betrug anfangs (netto) 9.000 ATS. Vereinbart wurde ua., dass die A GmbH dem Grundeigentümer die Genehmigung erteile, auf der Liegenschaft eine Lagerhalle und ein Bürogebäude zu errichten, während der Grundeigentümer (Bf.) sich verpflichte, diese Gebäude nach deren Fertigstellung der A GmbH gegen einen neu zu vereinbarenden

Pachtzins in Bestand zu geben. Eine grundbücherliche Sicherstellung der Rechte aus dem gegenständlichen Vertrag erfolgte nicht.

Nach Fertigstellung der Lagerhalle und des Bürogebäudes wurde in einem Nachtrag zum Pachtvertrag vom 7. Juni 1989 vereinbart, dass die neu errichteten Gebäude an die A GmbH verpachtet werden und der monatliche Pachtzins nunmehr 90.518,55 ATS (netto) betrage. Das Pachtverhältnis wurde wiederum auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, doch wurde beiden Vertragsparteien nunmehr ein Kündigungsrecht zum 31. Dezember jeden Jahres – unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist – eingeräumt. Vereinbart wurde weiters, dass die Pächterin sich verpflichtete, das Pachtobjekt auf eigene Kosten instand zu halten und es in dem Zustand, in dem sie es übernommen habe, an den Verpächter zurückzustellen. Eventuelle Umbau- und Ergänzungsarbeiten seien von der Pächterin für den Verpächter kostenlos - und nur nach dessen schriftlicher Genehmigung - durchzuführen und gingen, soweit nicht etwas anderes ausdrücklich bestimmt werde, nach Auflösung des Pachtverhältnisses kostenlos in das Eigentum des Verpächters über. Der Verpächter sei berechtigt, nicht jedoch verpflichtet, allfällige bauliche Änderungen nach Beendigung dieses Bestandverhältnisses in sein Eigentum zu übernehmen. Er könne von der Pächterin auch die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands auf ihre Kosten verlangen.

Mit Vertrag vom 1. Dezember 1990 erfolgte ein weiterer Nachtrag zu den Pachtverträgen vom 1. Februar 1986 und vom 7. Juni 1989, in dem auf Grund von Änderungen bei den Bestandobjekten entsprechende Pachtzinsanpassungen vorgenommen wurden.

In den Jahren 1987 bis 2006 wurden von der Pächterin (A GmbH) laut Anlageverzeichnis Investitionen in Höhe von insgesamt 1.041.801,42 Euro getätigt. Im Einzelnen waren das

- 228.907,16 Euro für Investitionen in den Lagerhallen und in der Strahlhalle im Werk in D (Wasseranschluss, Ölbrenner [1987], Ausbau der Halle mit Kran sowie diverse weitere Investitionen);

- 463.284,47 Euro für Investitionen auf gepachteten Grundstücken (E-Anschluss [1985], Wegschotter [1986], Wegverbreiterung [1988], Asphaltierung und Befestigung [1994], Bodenplatten [1996], Zubau Werk [1998], Umbau Werk [2000], Wand Rinnenverkleidung [2004] und WC-Anlagen [2006]);

- 15.401,79 Euro für elektrische Installationen und Anlagen (Stromanschluss [1989] und Außenbeleuchtung Gebäude [2003]);

- 318.872,78 Euro für Investitionen in gepachteten Räumen (Decke Büro [1990], Heizung [1990], Fensterbänke [1990], Fassadenprofil [1993], Verfliesung [1996], Spenglerarbeiten [1997], Sanitärinstallationen [1997], Fenster [2003], Adaptierung Büro [2005]) und

- 15.335,22 Euro für in Bau befindliche Anlagen im ersten Stock.

Die Verschlechterung der finanziellen Lage der A GmbH führte im Jahr 2006 zu einer Neuorganisation und Umschuldung. Bereits im Jahr 2000 hatte der Bf. die B GmbH (in der Folge: B GmbH) damit beauftragt, Maßnahmen zur Sicherung der laufenden Liquidität der A GmbH einzuleiten und deren Umstrukturierung zu begleiten. Die B GmbH erstellte das folgende Sanierungskonzept:

Der Bf. verkauft die an die A GmbH verpachtete Betriebsliegenschaft an ein Leasingunternehmen und stellt den Verkaufserlös der A GmbH als Darlehen (zur Abdeckung diverser Kreditverbindlichkeiten) zur Verfügung. Das Leasingunternehmen least die Betriebsliegenschaft in der Folge wiederum an die A GmbH zurück.

Mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2006 wurde die Liegenschaft vom Bf. um 1,400.000 Euro an die C Immobilienleasing GmbH (in der Folge: C GmbH) verkauft, wobei ein Betrag von 223.000 Euro auf den Grund und Boden und ein Betrag von 1,177.000 Euro auf das Gebäude entfiel. Die Ermittlung der Höhe des Kaufpreises erfolgte anhand eines im Jahr 2006 von einem Sachverständigen erstellten Gutachtens. Laut Kaufvertrag übernahm die C GmbH die Liegenschaft vollkommen lasten- und bestandfrei in ihr Alleineigentum.

Mit Leasingvertrag vom 20. Juni 2006 bzw. vom 4. Dezember 2006 wurde die Liegenschaft von der C GmbH um ein monatliches Entgelt von 9.135 Euro (netto) an die A GmbH verleast. Dabei gingen die Vertragspartner von Gesamtinvestitionskosten der Leasinggeberin in Höhe von 1,497.643,45 Euro, einem kalkulatorischen Restwert von 728.050,40 Euro und einem 15-jährigen Kündigungsverzicht aus.

Anlässlich einer für die Jahre 2006 bis 2008 bei der A GmbH vorgenommenen Außenprüfung stellte der Prüfer ua. fest, dass die Liegenschaft inklusive der Pächterinvestitionen bewertet und verkauft worden sei. Eine Entschädigung für die von der A GmbH getätigten Pächterinvestitionen in Höhe von insgesamt 1.041.801,42 Euro sei nicht gezahlt worden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass vor dem Abschluss des Leasingvertrags zwischen der A GmbH und der C GmbH der Pachtvertrag zwischen dem Bf. und der A GmbH habe beendet werden müssen. Die Beendigung sei zivilrechtlich zulässig gewesen. Auf Grund der Beendigung des Pachtvertrags wären die zu diesem Zeitpunkt entschädigungslos auf den Verpächter übergegangenen Pächterinvestitionen beim Verpächter als Zufluss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen gewesen. Der dem Verpächter zugekommene Vorteil errechne sich laut Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 20.02.1998, 96/15/0086) durch die Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Gebäudes mit und ohne Pächtereinbau. Der Verpächter (Bf.) habe im gegenständlichen Fall in der Folge die gesamte Liegenschaft an die C GmbH verkauft. Bei der Pächterin (A GmbH) sei daher kein wirtschaftliches Eigentum an Teilen der Liegenschaft verblieben. Der Wert der Pächterinvestitionen wurde vom Prüfer für den

Zeitpunkt der Beendigung des Pachtverhältnisses anhand des Anlageverzeichnisses der A GmbH mit 279.438,61 Euro ermittelt.

Bei der Erlassung des im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2006 wurden die vom Bf. für dieses Jahr erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung daher um den genannten Betrag auf 268.339,30 Euro erhöht.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) wurde zunächst begehrt, anstelle des vom Prüfer den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechneten Betrags den von einem - vom Bf. beauftragten - Sachverständigen noch zu ermittelnden Betrag anzusetzen. Das entsprechende Gutachten werde nachgereicht. In einer Ergänzung der Beschwerde, in der erstmals auch ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt wurde, führte der steuerliche Vertreter des Bf. unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 20.02.1998, 96/15/0086, aus, bei der Ermittlung des Wertes von Pächterinvestitionen sei zu beachten, dass diese im Regelfall zu dem Zweck getätigt werden, dem Betrieb des Pächters zu nutzen. Der Verpächter hingegen sei durch die vorgenommenen Umbauten, Einbauten und sonstigen Investitionen, die für ihn nicht nutzbar seien, geschädigt. Aus dem vom Bf. (im Jahr 2011) in Auftrag gegebenen Gutachten gehe hervor, dass die vom Bf. veräußerte Liegenschaft im Zeitpunkt ihrer Veräußerung im Jahr 2006 ohne Pächterinvestitionen einen Wert von 1,497.000 Euro gehabt habe. Die Pächterinvestitionen hätten zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 501.000 Euro gehabt, wobei jedoch zu berücksichtigen sei, dass diese Investitionen auf den Betrieb eines Korrosionsschutzunternehmens ausgerichtet gewesen seien und daher zu keiner Werterhöhung der Liegenschaft für den Liegenschaftseigentümer geführt hätten. Der Wert der Liegenschaft von 1,497.000 Euro sei dem erzielten Kaufpreis von 1,400.000 Euro gegenüberzustellen. Da der (im Jahr 2006 erzielte) Kaufpreis geringer gewesen sei als der Wert der Liegenschaft bleibe für eine Zurechnung von Pächterinvestitionen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Bf. kein Raum.

In der Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2011 wurden auf Grund des vom Bf. vorgelegten Gutachtens vom Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 332.880,30 Euro der Veranlagung zugrunde gelegt. In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt ua. aus, der entschädigungslose Übergang der Pächterinvestitionen auf den Verpächter habe bei diesem zu einem steuerlich relevanten Vermögenszufluss geführt. Laut Verwaltungsgerichtshof errechne sich dieser Zufluss als Differenz der Verkehrswerte der Liegenschaft mit und ohne Pächterinvestitionen. Nach dem vom Bf. vorgelegten Gutachten habe der Verkehrswert der Liegenschaft ohne

Pächterinvestitionen im Zeitpunkt der Veräußerung rund 1,5 Mio. Euro betragen. Die Pächterinvestitionen hätten zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 491.000 Euro gehabt. Da der tatsächlich erzielte Kaufpreis für die gesamte Liegenschaft nur 1,400.000 Euro betragen habe, sei eine Verhältnisrechnung anzustellen. Laut Gutachten hätten die Pächterinvestitionen 24,57% des Wertes der gesamten Liegenschaft ausgemacht. Vom gesamten Betrag von 1,400.000 Euro entfalle daher ein Betrag von 343.980 Euro auf die Pächterinvestitionen. Dieser Betrag sei den vom Bf. erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen gewesen. Das Finanzamt teile die vom Bf. vertretene Ansicht, die Pächterinvestitionen hätten für den Liegenschaftseigentümer keinen Wert gehabt, nicht, weil das gegenständliche Sanierungskonzept als Einheit zu sehen sei und für den Bf. als Liegenschaftseigentümer daher kein Verwertungsrisiko hinsichtlich der Pächterinvestitionen bestanden habe.

In dem am 29. September 2011 erstatteten Vorlageantrag führte der Bf. aus, die Pächterinvestitionen seien von der A GmbH gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 aus dem Unternehmen entnommen und an den Bf. „geliefert“ worden. Der Bf. habe die Liegenschaft an die C GmbH verkauft, jedoch nicht von dieser zurückgemietet, weshalb es sich – entgegen den Ausführungen der Finanzamts - nicht um ein „sale and lease back“ handle. Die A GmbH habe die Pächterinvestitionen von der C GmbH zurückgepachtet. Zwischen dem Verkauf der Liegenschaft durch den Bf. an die C GmbH und der Pacht der A GmbH von der C GmbH bestehe daher kein Zusammenhang. Welcher Wert von der C GmbH für die Pächterinvestitionen angesetzt worden sei, sei dem Bf. nicht bekannt. Die spätere Verpachtung der Investitionen von der C GmbH an die A GmbH habe auf das Verwertungsrisiko des Bf. daher keinen Einfluss gehabt. Von der Behörde sei vielmehr ein objektiver Wert für die Pächterinvestitionen im Zeitpunkt ihres Zuflusses festzustellen. Die Werterhöhung ergebe sich nur in der Sphäre des Eigentümers. Die Verpachtung hätte an jeden beliebigen Pächter (Altenheim, Tischler, Schlosser, für den Umbau zu Wohnungen etc.) erfolgen können. Die von der A GmbH für ihre Zwecke getätigten Investitionen (wie zB die Sandstrahlvorrichtung) seien hingegen nur für ihren Betrieb, nicht aber für den Eigentümer der Liegenschaft, von Nutzen gewesen. Für den Bf., der kein eigenes Unternehmen betreibe, sondern Pensionist sei, seien die Pächterinvestitionen im Zeitpunkt ihres Zuflusses an ihn somit vollkommen nutz- und wertlos gewesen. Die Wertlosigkeit der Pächterinvestitionen (für den Bf.) werde auch durch das im Beschwerdeverfahren vorgelegte Gutachten bestätigt, wonach der tatsächlich für die Liegenschaft erzielte Kaufpreis von 1,400.000 Euro niedriger gewesen sei als der Wert der Liegenschaft ohne Pächterinvestitionen von 1,497.000 Euro. Es sei unzulässig, beim Bf. jenen Wert der Pächterinvestitionen zu erfassen, den diese ausschließlich für die A GmbH gehabt hätten, zumal der Bf. im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft nicht mehr Gesellschafter der A GmbH gewesen sei.

In einem ergänzenden Schreiben vom 11. Oktober 2011 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bf. um Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Im Jahr 2013 regte der Bf. an, das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 nochmals wiederaufzunehmen, weil die nachzuversteuernden ausländischen Verluste im Sinn des § 2 Abs. 8 EStG 1988 bisher zu niedrig angesetzt worden seien. Dieser Anregung wurde Folge geleistet und vom Finanzamt ein neuer Einkommensteuerbescheid 2006 mit Datum 23. April 2013 erlassen. Die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung blieb in diesem Bescheid gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **I) Antrag auf mündliche Verhandlung**

*Gemäß § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden,*

*1. wenn es beantragt wird*

*a) in der Beschwerde,*

*b) im Vorlageantrag (§ 264),*

*c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder*

*d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder*

*2. wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.*

Der Bf. erhob mit Schriftsatz vom 22. Juni 2011 Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Bescheid vom 25. Mai 2011. In diesem Schriftsatz beantragte der Bf. ua., die Begründung der Beschwerde bis zum 31. Juli 2011 nachreichen zu können, weil er ein Sachverständigengutachten betreffend den Wert der Pächterinvestitionen einholen möchte. Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde in diesem Schriftsatz nicht gestellt.

Mit Mängelbehebungsauftrag des Finanzamts wurde der Bf. aufgefordert, seine Beschwerde bis zum 31. Juli 2011 entsprechend zu ergänzen, andernfalls diese als zurückgenommen gelte.

Mit Schriftsatz vom 29. Juli 2011 ergänzte der Bf. zwar die Beschwerde vom 22. Juni 2011, unterließ aber weiterhin die ziffernmäßige Konkretisierung seines Beschwerdebegehrens mit der Begründung, das von ihm in Auftrag gegebene Sachverständigengutachten sei noch ausständig. Der Bf. ersuchte daher um eine weitere Verlängerung der Frist für die Ergänzung seiner Beschwerde bis zum 31. August 2011. Auch dieser Schriftsatz enthält keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Erst in einem weiteren, die Beschwerde vom 22. Juni 2011 ergänzenden Schriftsatz vom 29. August 2011 wurde (erstmalig) der Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Mit Datum 16. September 2011 erließ das Finanzamt eine Beschwerdeentscheidung. Mit Schriftsatz vom 29. September 2011 stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Vorlageantrag. In diesem Schriftsatz wurde kein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde erst in dem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftsatz vom 11. Oktober 2011 nachgeholt.

Mit Bescheid vom 23. April 2013 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 über Anregung des Bf. nochmals wiederaufgenommen. Mit Bescheid vom selben Tag wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid 2006 erlassen. Dieser Bescheid trat gemäß § 253 BAO an die Stelle des mit Beschwerde angefochtenen Bescheids vom 25. Mai 2011. Die am 22. Juni 2011 erhobene Bescheidbeschwerde gilt daher auch als gegen diesen Bescheid gerichtet. Nach Ergehen des Bescheids vom 23. April 2013 wurde vom Bf. kein seine Beschwerde vom 22. Juni 2011 ergänzender Schriftsatz eingereicht. Innerhalb der nunmehr in § 274 Abs. 1 lit. d BAO gesetzlich eingeräumten Frist von einem Monat ab Ergehen dieses (späteren) Bescheids wurde auch kein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Der Bf. stellte somit weder in der Beschwerde (§ 274 Abs. 1 lit. a BAO), noch im Vorlageantrag (§ 274 Abs. 1 lit. b BAO), noch innerhalb der gemäß § 274 Abs. 1 lit. d BAO eingeräumten Frist einen Antrag auf mündliche Verhandlung.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Bf. voraus. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 274 Tz 3, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Auch ein Antrag in einer Eingabe, welche die in der Beschwerde fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 274 Tz 4, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Bei der Frist gemäß § 274 Abs. 1 lit. d BAO handelt es sich um eine gesetzliche und daher nicht verlängerbare Frist. Das Antragsrecht gemäß § 274 Abs. 1 lit. d BAO besteht daher nur innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des späteren Bescheids (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 274 Tz 4a, sowie den Hinweis auf Fischerlehner, Abgabenverfahren, § 274 Anm 3).

Anträge auf mündliche Verhandlung, die nicht in einem dafür zugelassenen Schriftsatz gestellt werden, sind nicht wirksam (vgl. Stoll, BAO-Kommentar [Band 3], 2766).

Der Bf. hatte gemäß § 274 Abs. 1 BAO somit keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

## **II) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

### **A) Sachverhalt:**

Mit Pachtvertrag vom 1. Februar 1986 verpachtete der Bf. (Verpächter) die Betriebsliegenschaft, die in seinem Eigentum stand, auf unbestimmte Zeit an die A GmbH (Pächterin). Eine grundbücherliche Sicherstellung der Rechte aus diesem Vertrag erfolgte nicht. Nach Errichtung einer Lagerhalle und eines Bürogebäudes auf der verpachteten Liegenschaft durch den Bf. wurde in einem Nachtrag zum Pachtvertrag vom 7. Juni 1989 vereinbart, dass auch diese Gebäude an die A GmbH verpachtet werden. Der monatliche Pachtzins wurde entsprechend erhöht. Das Pachtverhältnis wurde weiterhin auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei jedoch beiden Vertragsteilen ein Kündigungsrecht - jeweils zum 31. Dezember jeden Jahres unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist - eingeräumt wurde. Vereinbart wurde auch, dass die Pächterin eventuelle Umbau- und Ergänzungsarbeiten nur nach schriftlicher Genehmigung durch den Verpächter vornehmen dürfe und dass die Investitionen der Pächterin nach Beendigung des Pachtverhältnisses kostenlos in das Eigentum des Verpächters übergehen. Dieser war wahlweise aber auch berechtigt, von der Pächterin die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands des Pachtobjektes auf ihre Kosten zu verlangen. Tatsächlich wurden von der Pächterin laut Anlageverzeichnis in den Jahren 1987 bis 2006 Investitionen in Höhe von insgesamt 1.041.801,42 Euro getätigt.

Mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2006 wurde die Liegenschaft vom Bf. um 1.400.000 Euro an die C GmbH verkauft. Von dieser wurde die Liegenschaft mit Vertrag vom 20. Juni 2006 bzw. vom 4. Dezember 2006 wiederum an die A GmbH verleast.



Strittig ist, ob der Wert der von der A GmbH in den Jahren 1987 bis 2006 auf der von ihr gepachteten Liegenschaft getätigten Investitionen beim Bf. im Jahr 2006 im Rahmen der von ihm erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen ist.

## **B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:**

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören zu den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, also insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen usw. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.02.1998, 96/15/0086, m.w.N.) versteht man darunter in der Regel alle Einkünfte, die dem Bestandgeber im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von (unbeweglichen) Bestandobjekten zufließen. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG 1988 sind laut Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 02.10.2014, 2010/15/0201, m.w.N.) auch Vorteile aus Investitionen des Mieters (Pächters) zu erfassen, die dem Vermieter (Verpächter) 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 und sohin die Investitionen regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann. Der Wert der Mieterinvestitionen ist laut Verwaltungsgerichtshof (vgl. nochmals VwGH 20.02.1998, 96/15/0086) durch Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Gebäudes mit und ohne Mieterinvestition zu ermitteln.

Unbestritten ist, dass die Pächterin im gegenständlichen Fall zwar zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet war und diese Investitionen bis zur Räumung des Pachtobjektes hätte zurücknehmen können.

Bestritten wurde vom Bf. zunächst jedoch, dass das Pachtverhältnis im Jahr 2006 überhaupt beendet wurde. Laut Bf. habe es eine Vereinbarung zwischen ihm, der A GmbH und der C GmbH gegeben, wonach das Pachtverhältnis nach dem Verkauf der Liegenschaft ohne Unterbrechung fortzusetzen sei und lediglich die Bezeichnung „Miete“ bzw. „Pacht“ durch „Leasing“ ersetzt werde. Da das Pachtverhältnis nicht unterbrochen bzw. beendet worden sei, sei die A GmbH wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr getätigten Investitionen geblieben. Diese Ausführungen wurden von der B GmbH, die mit der Sanierung der A GmbH betraut war, bestätigt. Der Vertreter der B GmbH wies darauf hin, dass im Pachtvertrag vereinbart gewesen sei, dass die Rechte aus diesem Vertrag auf den jeweiligen Rechtsnachfolger zu überbinden seien. Auch aus dem Hinweis im Kaufvertrag, dass die Käuferin die Liegenschaft vollkommen lasten- und bestandfrei

in ihr Alleineigentum übernehme, könne nichts Gegenteiliges geschlossen werden. Der Pachtvertrag sei erst mit dem Abschluss des Leasingvertrags beendet worden, wobei auch gegenüber der neuen Liegenschaftseigentümerin (C-GmbH) festgehalten worden sei, dass die Pächterinvestitionen im wirtschaftlichen Eigentum der A GmbH geblieben seien. Diese Angaben wurden von den Vertretern der C GmbH jedoch nicht bestätigt.

§ 1120 ABGB lautet:

*Hat der Eigentümer das Bestandsstück an einen anderen 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 Genugtuung zu fordern.*

Dem Bf. ist daher insofern zuzustimmen als das Zivilrecht für den Fall der Veräußerung eines Bestandgegenstands die Übernahme des Bestandvertrags durch den Erwerber vorsieht und diesem lediglich ein besonderes Kündigungsrecht einräumt (vgl. zB Binder/Pesek in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar, 4. Aufl., § 1120 Rz 1 und 3). Dem Einwand des Bf., der zwischen ihm und der A GmbH abgeschlossene Pachtvertrag sei durch den Verkauf der Liegenschaft daher nicht unterbrochen worden, steht im gegenständlichen Fall jedoch das von der B GmbH erstellte und umgesetzte Sanierungskonzept entgegen, in dem ein Eintritt der Erwerberin der Liegenschaft in den bestehenden Pachtvertrag nicht vorgesehen war. Auf Grund dieses Sanierungskonzepts veräußerte der Bf. am 11. Juni 2006 die bis dahin von ihm an die A GmbH verpachtete Liegenschaft an die C GmbH und unmittelbar danach – noch im Juni 2006 – wurde bereits der Leasingvertrag von der A GmbH unterzeichnet. Der Abschluss dieses Leasingvertrags war aber erst möglich, nachdem der Pachtvertrag zwischen dem Bf. und der A GmbH beendet war. Dafür, dass die C GmbH als Erwerberin der Liegenschaft zunächst in den bestehenden Pachtvertrag eingetreten und erst in der Folge von ihrem besonderen Kündigungsrecht Gebrauch gemacht hätte, gibt es keinen Hinweis.

In dem zwischen dem Bf. und der A GmbH abgeschlossenen Pachtvertrag war ua. vereinbart worden, dass die von der A GmbH vorgenommenen Umbau- und Ergänzungsarbeiten (Investitionen) nach Auflösung des Pachtverhältnisses kostenlos in das Eigentum der Verpächterin übergehen. Für die Beendigung des Pachtvertrags spricht auch, dass diese Rechtsfolge im Jahr 2006 offensichtlich eintrat. Laut dem zwischen dem Bf. und der C GmbH am 11. Juni 2006 abgeschlossenen Kaufvertrag bildete die „Liegenschaft samt den darauf befindlichen Baulichkeiten, und zwar so wie sie sich derzeit befindet“ den Gegenstand des Vertrags. Der Bemessung des Kaufpreises wurde ein von der B GmbH im Mai 2006 in Auftrag gegebenes Sachverständigengutachten zugrunde gelegt. Der Zweck der Erstellung des Gutachtens war die Ermittlung des Verkehrswerts

der (zu veräußernden) Liegenschaft im Gesamtausmaß von 6.284 m<sup>2</sup> samt den darauf befindlichen Betriebsgebäuden/Werkhallen wegen beabsichtigten Immobilienleasings. Es gibt keinen Hinweis in diesem Gutachten, dass Teile der Liegenschaft, wie etwa die von der A GmbH errichtete Strahlhalle oder andere, von der A GmbH getätigte Investitionen, von der Bewertung ausgenommen gewesen wären. Daraus ist zu schließen, dass der Bf. die gesamte Liegenschaft einschließlich der von der A GmbH getätigten Investitionen an die C GmbH verkaufte. Voraussetzung dafür war aber, dass der Bf. im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft bereits (wirtschaftlicher) Eigentümer der von der A GmbH in den Jahren 1987 bis 2006 getätigten Investitionen war. Das setzte wiederum voraus, dass der zwischen dem Bf. und der A GmbH davor bestehende Pachtvertrag im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft bereits aufgelöst war.

Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass der Wert der Pächterinvestitionen dem Bf. im Streitjahr zugeflossen ist. Das wurde auch vom Bf. zuletzt nicht mehr bestritten. So führte der Bf. im Vorlageantrag aus, die A GmbH miete nun die vorher an ihn übergebenen Wirtschaftsgüter von der C GmbH zurück. Auch aus dem Inhalt des Leasingvertrags bzw. aus dessen Anlagen 1 und 2 geht hervor, dass die C GmbH die gesamte Liegenschaft - samt den von der A GmbH in den Jahren 1987 bis 2006 getätigten Investitionen - an die A GmbH verleast.

Strittig ist jedoch, ob der Wert der Pächterinvestitionen bei den Einkünften des Bf. aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen war sowie welchen Wert die Pächterinvestitionen für den Bf. hatten bzw., ob sie für ihn überhaupt einen Wert hatten.

Voraussetzung dafür, dass der Wert der Pächterinvestitionen bei den Einkünften des Bf. aus Vermietung und Verpachtung als Zufluss zu erfassen ist, ist nicht nur, dass die Pächterinvestitionen dem Bf. nach Beendigung des Pachtverhältnisses unentgeltlich zugeflossen sind, sondern auch, dass die zwischen dem Bf. und der A GmbH (an der der Bf. zu 25% beteiligt war) abgeschlossene Vereinbarung, die diesem Zufluss zugrunde liegt, einem Fremdvergleich standhält (vgl. in diesem Sinn zB VwGH 28.10.2008, 2006/15/0106). Die entsprechende Vereinbarung in dem am 7. Juni 1989 abgeschlossenen Nachtrag zum Pachtvertrag vom 1. Februar 1986 lautete, dass eventuelle Umbau- und Ergänzungsarbeiten von der Pächterin für Verpächter kostenlos durchzuführen seien und nach Auflösung des Pachtverhältnisses kostenlos in das Eigentum des Verpächters übergehen, wobei der Verpächter wahlweise auch die Möglichkeit gehabt hätte, von der Pächterin die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands auf ihre Kosten zu verlangen. In dem zwischen der A GmbH (Leasingnehmerin) und der C GmbH (Leasinggeberin) im Jahr 2006 abgeschlossenen Leasingvertrag wurde vereinbart, dass im Fall baulicher Veränderungen und vorgenommenen Investitionen mit Vertragsende nach Wahl der C GmbH der vorherige Zustand wieder herzustellen oder

der zum Vertragsende gegebene Zustand zu belassen ist. Im zweiten Fall gehen die baulichen Veränderungen und vorgenommenen Investitionen entschädigungslos in das Eigentum der C GmbH über. Da sich in dem zwischen der A GmbH und der C GmbH (also zwischen einander fremd Gegenüberstehenden) abgeschlossenen Leasingvertrag eine vergleichbare Vereinbarung findet wie in dem zwischen dem Bf. und der A GmbH abgeschlossenen Pachtvertrag, ist davon auszugehen, dass die Vereinbarung zwischen dem Bf. und der A GmbH einem Fremdvergleich standhält. Weder vom Finanzamt noch vom Bf. wurde Gegenteiliges vorgebracht.

Zur Frage, welchen Wert die Pächterinvestitionen (für den Bf.) im Jahr 2006 hatten, führte der Bf. unter Hinweis auf das bereits genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.02.1998, 96/15/0086, im Beschwerdeverfahren aus, die Höhe des Vorteils (für den Verpächter) ergebe sich aus der Gegenüberstellung des Gebäudewertes mit und ohne Pächterinvestition im Zeitpunkt des Zuflusses. Es sei somit der Wert vor und nach der Gebäudeinvestition durch den Pächter festzustellen. Dabei sei aber von Bedeutung, ob die Investitionen des Pächters überhaupt einen Wert darstellen. Pächterinvestitionen würden im Regelfall nur zu dem Zweck getätigt, dem Pächter in seinem Betrieb von Nutzen zu sein und hätten daher auch nur für diesen einen Wert. Der Verpächter sei durch die vorgenommenen Umbauten, Einbauten und sonstigen Investitionen, die für ihn nicht nutzbar seien, geschädigt.

Anhand eines vom Bf. im Jahr 2011 in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachtens wurde der Verkehrswert der im Jahr 2006 veräußerten Liegenschaft zum Stichtag 13. Juli 2006 (neuerlich) festgestellt. Laut diesem Gutachten betrug der Wert der Liegenschaft ohne Pächterinvestitionen im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft 1,497.000 Euro. Der Wert der Pächterinvestitionen betrug zu diesem Zeitpunkt 491.000 Euro. Nach dem Vorbringen des Bf. bzw. seines steuerlichen Vertreters habe dieser zuletzt genannte Wert jedoch nur für die Pächterin gegolten, die ein Korrosionsschutzunternehmen betreibe. Für den Eigentümer der Liegenschaft hätten die Investitionen der Pächterin zu keiner Werterhöhung geführt. Das sei auch daraus ersichtlich, dass die Liegenschaft im Jahr 2006 um 1,400.000 Euro verkauft worden sei. Da der Verkaufspreis somit um 97.000 Euro unter dem Wert der Liegenschaft ohne Pächterinvestitionen gelegen sei, bleibe kein Raum für eine Zurechnung von Pächterinvestitionen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Zu berücksichtigen sei auch, dass der Bf. im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft nicht mehr Gesellschafter der Pächterin gewesen sei und auch kein eigenes Unternehmen geführt habe.

Diesen Einwänden ist – wie bereits vom Finanzamt ausgeführt wurde – entgegen zu halten, dass das von der B GmbH erstellte und in der Folge verwirklichte

Sanierungskonzept als Einheit anzusehen ist. Sowohl im Zeitpunkt des Zuflusses der Pächterinvestitionen beim Bf. als auch im Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft an die C GmbH war somit sichergestellt, dass die Liegenschaft in der Folge an die A GmbH verleast (und nicht – wie vom Bf. auch als eine Möglichkeit genannt wurde – an irgendein anderes, branchenfremdes Unternehmen in Bestand gegeben) werden wird. Es stand somit bereits beim Verkauf der Liegenschaft fest, wer die Leasingnehmerin sein wird. Damit stand auch fest, welchen Wert die Investitionen für die Leasingnehmerin und damit auch für den Bf. hatten. Auf Grund dieses als Einheit anzusehenden Sanierungskonzepts bestand für den Bf. tatsächlich kein Verwertungsrisiko hinsichtlich der ihm zugeflossenen Pächterinvestitionen.

Auch aus dem vom Bf. erzielten Kaufpreis kann - entgegen der Ansicht des Bf. - nicht geschlossen werden, dass die Pächterinvestitionen für den Bf. keinen Wert hatten. Ist der Gesamtkaufpreis eines Wirtschaftsguts geringer als der Wert seiner „Einzelkomponenten“ (im vorliegenden Fall sind das der Wert der Liegenschaft ohne Pächterinvestitionen einerseits und der Wert der Pächterinvestitionen andererseits), so ist der Gesamtkaufpreis auf die einzelnen Komponenten in ihrem Verhältnis zueinander aufzuteilen. Auch in der Frage der Ermittlung der Höhe des Wertes der Pächterinvestitionen ist daher den Ausführungen des Finanzamts zu folgen.

Die Einkünfte des Bf. aus Vermietung und Verpachtung betragen im Streitjahr daher 332.880,30 Euro.

### **III) Zulässigkeit einer 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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Graz, am 2. Juli 2015

