



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde K, D 122, vertreten durch Mag. Dr. Rudolf Rudari, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6706 Bürs, Felderstraße 5, vom 25. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer und Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2000 entschieden:

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erzielte im Berufungsjahr 2000 neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Jahre 2004 fand bei der Berufungswerberin eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend die Jahre 2000 bis 2003 statt. Dabei stellte die Prüferin streitgegenständlich Folgendes fest (vgl. Tz 1 des Außenprüfungsberichtes vom 15. Dezember 2004):

Die Berufungswerberin erkläre seit dem Jahr 1997 Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftslokales in Gd W Nr. 101. Sie sei seit dem Jahr 1997 Eigentümerin der EZ xxx, Bauparzelle yyy, mit einem Gesamtausmaß von 676 m² (die Teilfläche 1 laut Kaufvertrag im Ausmaß von 424 m² sei bereits enthalten).

Das Gebäude sei von der Kg im Jahr 1972 errichtet worden. Ab dem Jahr 1995 sei das Geschäft von der damaligen Eigentümerin Gemeinde Da an J S (Ehegatte der Berufungswerberin) vermietet worden; dieser habe einen A-Laden betrieben. Im Jahr 1997 sei das Geschäft von der Gemeinde Da an die Berufungswerberin um 2.218.000,00 S (brutto) veräußert worden.

Die Berufungswerberin habe das Geschäftslokal bis einschließlich Juli 2000 an ihren Ehegatten vermietet (mtl. Mietzins in Höhe von brutto 12.880,00 S). Ein entsprechender Mietvertrag

bzw. eine schriftliche Vereinbarung über eventuelle Ablösen und dgl. sei nicht abgeschlossen worden. Seit November 2000 sei das Gebäude an die Fa. AS GmbH, L (123 m² Verkaufsfläche und 67 m²), und an die Bäckerei Al, K, vermietet.

In den Jahren 1997 und 1998 seien von J S Mieterinvestitionen in Höhe von gesamt 2,569.739,00 S getätigt und bei Beendigung des Mietverhältnisses abgeschrieben worden ("Teilwertabschreibung, Schadensfälle Anl." im Betrage von 2,109.387,00 S).

Die oben erwähnten Mieterinvestitionen seien ohne Kostenersatz der Vermieterin überlassen worden. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukämen. Derartige Vorteile würden dem Vermieter mit der Beendigung des Mietverhältnisses zufließen. Die Höhe der Mieteinnahmen ergebe sich durch die Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Gebäudes mit und ohne Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Zuflusses.

Dementsprechend ermittelte die Betriebsprüfung (auf die diesbezügliche umfangreiche Berechnung der Betriebsprüferin im gegenständlichen Außenprüfungsbericht wird verwiesen) einen (gewichteten) Verkehrswert vor Zubau in Höhe von 928.000,00 S sowie einen (gewichteten) Verkehrswert nach Mieterinvestition im Betrage von 1,838.000,00 S und rechnete den sich daraus ergebenden Differenzbetrag in Höhe von 910.000,00 S den Einnahmen der Berufungswerberin aus Vermietung und Verpachtung hinzu.

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2000 sowie einen Bescheid betreffend Festsetzung von Aussetzungszinsen für das Jahr 2000 (beide datiert mit 14. Jänner 2005).

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vom 25. Jänner 2005 wandte sich der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin gegen den Ansatz bzw. gegen einen Zufluss von Mieterinvestitionen in Höhe von 910.000,00 S als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

An dem von der Berufungswerberin erworbenen Gebäude seien von ihrem Ehegatten J S Investitionen in Höhe von 2,569.739,00 S durchgeführt worden. Hiefür sei keine Miete bezahlt worden. Eine Miete sei lediglich für den Altbau an die Berufungswerberin bezahlt worden. Infolge Unrentabilität des Einzelhandelsgeschäftes sei dieses im Jahr 2000 aufgegeben worden. Das bestehende Gebäude sei sodann an verschiedene (fremde) Unternehmer vermietet worden.

Gegenständlich liege kein einkommensteuerpflichtiger Zufluss, sondern "eher" eine Übertragung im Sinne des § 6 Z 9a EStG 1988 vor, da es sich hier nicht um fremde Dritte, sondern um Ehegatten handle. Außerdem sei es nicht richtig, dass eine unentgeltliche Übertragung der Mieterinvestitionen erfolgt sei. Die Berufungswerberin erziele nunmehr aus

der Vermietung eine erheblich höhere Miete als früher.

Die Familie S sei sehr hoch verschuldet, insbesondere wegen der verbliebenen Schulden des A-Geschäftes. Die Berufungswerberin sei daher gezwungen, von den Mieteinnahmen nach Maßgabe der verbleibenden Mittel Bankschulden zu tilgen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher eine entgeltliche Übertragung anzunehmen.

Nach Einholung der schriftlichen Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 7. April 2005 zum gegenständlichen Berufungsvorbringen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 vom 9. Mai 2005. Mit Schriftsatz vom 19. Mai 2005 stellte die Berufungswerberin einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung ergänzend aus, dass die Rechtsprechung zu Mietverhältnissen, wonach Investitionen des Mieters einen Vorteil aus dem Mietverhältnis darstellen würden, zwischen fremden Dritten ergangen sei. Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkämen, seien danach zu beurteilen, wie sich andere Personen verhielten, die zueinander in familiärer Beziehung stünden. Bei völlig unentgeltlichem Übergang sei zwischen Ehegatten jedenfalls von einer Schenkung auszugehen.

Das Finanzamt verkenne weiters, was er (der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin) mit einer "Übertragung im Sinne des § 6 Z 9a" gemeint habe. Bei einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Z 9a EStG 1988 sei es üblicherweise so, dass Vermögen und Schulden eines Betriebes übernommen würden, dh. die Übertragung sei im Regelfall doch entgeltlich. Weiters sei zu beachten, dass solche Übertragungen praktisch ausschließlich zwischen Familienangehörigen vorkämen. Er habe in seiner Berufung gemeint, dass hier ein ähnlicher Sachverhalt vorliege, obwohl es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle. Tatsache sei, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Veranlassungszusammenhang zwischen den übernommenen Mieterinvestitionen und den Darlehensrückzahlungen bestehe. Das Finanzamt kritisiere das angeblich fehlende wertmäßige Verhältnis. Erhebungen diesbezüglich seien vom Finanzamt nicht durchgeführt worden. Er teile jedoch mit, dass von der Berufungswerberin der Kredit Nr. zzz bei der H-Bank mit derzeit aushaftend 140.000,00 € zur Bedienung übernommen worden sei. Das wertmäßige Verhältnis sei jedenfalls ausreichend gegeben. Der Abschluss eines formellen Vertrages sei in solchen Fällen zwischen Ehegatten nicht üblich. Einen inneren Zusammenhang zwischen der Übernahme der Investitionen und der Bedienung von Bankverbindlichkeiten zu leugnen, sei nicht richtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuer für das Jahr 2000:

Streit besteht im Berufungsfall darüber, ob die gegenständlichen Mieterinvestitionen von 910.000,00 S (66.132,28 €) mit Beendigung des steuerlich anerkannten Mietverhältnisses zwischen der Berufungswerberin und ihrem Ehegatten im Jahre 2000 als Vorteil aus diesem Mietverhältnis den Einkünften der Berufungswerberin (Vermieterin) aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind.

Zu den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehören gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ua. auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, also insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen usw.

Darunter versteht man in der Regel alle Einkünfte, die dem Bestandgeber im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von (unbeweglichen) Bestandobjekten zufließen.

Bei der Frage, ob neben dem eigentlichen Entgelt für die Nutzungsüberlassung ein bestimmtes Entgelt den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen ist, kommt es entscheidend darauf an, ob das betreffende Entgelt eine Gegenleistung für die im Einzelfall dem Mieter eingeräumten Rechte darstellt, die mit dem Mietverhältnis in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen; hierbei muss maßgebendes Kriterium sein, ob die betreffenden Leistungen unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als im Rahmen des mit dem Bestandvertrag begründeten Austauschverhältnisses erbracht anzusehen oder ob diese Leistungen wirtschaftlich selbständig in dem Sinn sind, dass sie neben dem Bestandverhältnis bestehen.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind - nach einhelliger Ansicht von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis - auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Derartige Vorteile aus dem Mietverhältnis fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und somit die Investition regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann.

Der maßgebliche Wert der Mieterinvestitionen bzw. die Höhe der Mieteinnahmen ist durch Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Gebäudes mit und ohne Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Zuflusses zu ermitteln.

Hat sich jedoch der Mieter vertraglich zur Vornahme von Investitionen verpflichtet, so fließt dem Vermieter der entsprechende Vorteil bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Investition zu und führt - nach der Art der Investition - zu sofort oder verteilt abzugsfähigen Werbungskosten. Auch ein Gebäudezubau, den ein Dritter auf einem Grundstück des Steuerpflichtigen errichtet und der dem Steuerpflichtigen ins wirtschaftliche Eigentum

zuwächst, ist als Einnahme anzusetzen. Eine mit der laufenden Miete verrechnete Mieterinvestition steht im Austauschverhältnis und stellt eine Mietvorauszahlung dar und ist vom Vermieter zum Zeitpunkt der Beendigung der Mieterinvestition zur Gänze als Einnahme zu erfassen. Vereinbarungen zwischen Vermieter und Mieter, Ein-, Aus- bzw. Umbauten auf Kosten des Mieters vorzunehmen, ohne sie gegen die Miete zu verrechnen, sind im Übrigen im Wirtschaftsleben nicht unüblich und werden auch von der Rechtsprechung als fremdüblich anerkannt, um eine Versteuerung nicht vereinnahmter Beträge in Höhe der Adaptierungsarbeiten zu verhindern (VwGH 13.10.1961, 2053/59; VwGH 23.9.1966, 1469/65; VwGH 25.2.1970, 1794/68; VwGH 25.2.1970, 170/78; VwGH 16.2.1988, 87/14/0036; VwGH 17.12.1993, 92/15/0116; VwGH 20.2.1998, 96/15/0086; siehe auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 16.2 zu § 28 EStG 1988, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 12 und 31 zu § 28 EStG 1988; Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 49 ff zu § 28 EStG 1988; Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 6406 f).

Im Hinblick auf den Zufluss einer Mieterinvestition ist der für das Einkommensteuerrecht und von der Judikatur und Finanzverwaltung auch zweifelsohne für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltende Grundsatz der Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anzuwenden. Für den Zufluss der Mieterinvestition an den Vermieter ist - unabhängig von der oben dargelegten Rechtsauffassung - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates allein ausschlaggebend, wann der Vermieter nicht nur zivilrechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen wird. Denn erst in diesem Zeitpunkt erlangt er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Investition. Der Zufluss (§ 19 EStG 1988) dieser Investition als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erfolgt damit erst dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Der Mieter ist als wirtschaftlicher Eigentümer der Investition anzusehen, wenn er das wirtschaftliche Risiko für diese trägt und über die Investition für die Dauer des Mietverhältnisses tatsächlich verfügen kann (Mieter als Auftraggeber sowie Träger der Verantwortung für den Umbau, von Lasten im Zusammenhang mit Baukostenüberschreitungen sowie des finanziellen Risikos in Verbindung mit Bauverzögerungen). Ist der Mieter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, erfolgt der Zufluss des Wertes des Ein-, Um- bzw. Ausbaus beim Vermieter erst bei Beendigung des Mietvertrages, zumal der Mieter erst in diesem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Investition verliert (vgl. dazu Scharrel-Hlavenka, Mieterinvestitionen - zu welchem Zeitpunkt sind sie dem Vermieter zuzurechnen?, SWK 2002, S 459).

Gegenständlich besteht kein Zweifel an einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang der gegenständlichen Mieterinvestitionen mit dem Mietverhältnis zwischen der Berufungswerberin und ihrem Ehegatten und der damit verbundenen Zuordnung zu den

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Von Seiten der Berufungswerberin wurde im Übrigen auch nichts Gegenteiliges behauptet. Mieterinvestitionen sind im Übrigen nicht als wirtschaftlich selbständige Leistungen zu werten, werden sie doch in der Regel als Gegenleistung für das dem Mieter eingeräumte Recht der Benützung und Verfügung des Bestandobjektes an sich eingeräumt. Die erteilte Befugnis, bauliche Veränderungen am Bestandsobjekt durchzuführen, stellt nichts anderes als eine Erweiterung der dem Bestandnehmer normalerweise zustehenden Rechte dar, wie sie überhaupt nur im Rahmen eines Bestandverhältnisses zugestanden werden kann. Gegenständlich handelt es sich um eine Mieterinvestition, der keine eigenständige Gegenleistung der Vermieterin gegenübersteht.

Im gegenständlichen Fall war der Ehegatte der Berufungswerberin auf Grund des mit der Berufungswerberin abgeschlossenen mündlichen Mietvertrages nicht verpflichtet (eine diesbezügliche Verpflichtung wurde von Seiten der Berufungswerberin nicht behauptet), aber berechtigt, bauliche Veränderungen am Mietobjekt vorzunehmen. Dies schließt naturgemäß auch die Berechtigung ein, getätigte Investitionen wieder rückgängig zu machen. Er trug im konkreten Fall als Bauherr unbestrittenerweise das wirtschaftliche Risiko der Investitionen und es stand ihm frei, über die Investitionen in eigenem Interesse zu verfügen; er hat den gegenständlichen Zubau in Form eines Einzelhandelsgeschäftes selbst genutzt. Er war somit - fanden ja auch im Hinblick auf die gegenständlichen Investitionen im Mietobjekt Absetzung für Abnutzung, Investitionsfreibetrag sowie Abschreibung des Restbuchwertes entsprechende Berücksichtigung - für die Dauer des Mietverhältnisses wirtschaftlicher Eigentümer, sodass ein Zufluss des Wertes des Zubaus an die Berufungswerberin erst bei Beendigung des Mietvertrages erfolgen konnte.

Die Berufungswerberin bekämpft den Ansatz der gegenständlichen Mieterinvestitionen als steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zeitpunkt der Auflösung des Mietverhältnisses mit der Begründung, dass im Berufungsfall ein innerer Zusammenhang zwischen der Übernahme der Bankschulden des Ehegatten und der Überlassung der Mieterinvestitionen vorliege. Diesem Vorbringen ist wie folgt zu entgegnen:

Abgesehen davon, dass selbst die Berufungswerberin trotz entsprechenden Vorhaltes niemals behauptet hat, dass der Ehegatte für seine getätigten Investitionen eine Entschädigung von ihr erhielt, spricht gegenständlich auch nichts dafür, dass die Investitionen des Mieters der Vermieterin als Eigentümerin bei Beendigung des Mietverhältnisses nicht unentgeltlich zugekommen sind. Es ist dem Finanzamt beizupflichten, wenn es in diesem Zusammenhang ins Treffen führt, dass es weder eine schriftliche Vereinbarung im Hinblick auf einen Anspruch auf Ersatz der (im Mietobjekt verbleibenden) Investitionen noch eine entsprechende (im vorhinein getroffene, nach außen zum Ausdruck kommende) Vereinbarung über eine etwaige

Schuldenübernahme gibt. Bestätigung finden diese Überlegungen auch darin, dass beim Ehegatten der Berufungswerberin bei Beendigung des Einzelhandelsgeschäftes weder ein entsprechender Ertrag noch eine entsprechende Forderung berücksichtigt bzw. eingebucht wurde.

Die nachträgliche (nach Beendigung des gegenständlichen Mietverhältnisses zwischen den Ehegatten S) Schuldübernahme - es wird in diesem Zusammenhang im Übrigen auch auf das anzuwendende Zu- und Abflussprinzip hingewiesen - durch die Berufungswerberin bzw. die Verwendung der seit dem Jahre 2001 von fremden Unternehmern erzielten (höheren) Mieteinnahmen für die Bedienung der Bankschulden des Ehegatten stellt eine Einkommensverwendung dar und hat auf die Höhe der bei Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Ehegatten als Mieteinnahmen zugeflossenen Mieterinvestitionen keinen Einfluss.

Gesamthaft gesehen war das gegenständliche Berufungsvorbringen nicht geeignet, Zweifel daran zu wecken, dass die Erfassung der der Berufungswerberin überlassenen Mieterinvestitionen, deren wertmäßige Ermittlung durch die Betriebsprüferin unstrittig war, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht der Rechtslage entsprach.

2) Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2000:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF des BGBl. I Nr. 84/2002 sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides).

Zinsenbescheide sind nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da der neue (im wieder aufgenommenen Verfahren ergangene) Einkommensteuerbescheid 2000 (mit Ausfertigungsdatum 14. Jänner 2005) gegenüber der erstmaligen Abgabensatzung im Einkommensteuerbescheid 2000 (mit Ausfertigungsdatum 6. Dezember 2001) eine zinsenrelevante Nachforderung zur Folge hatte. Der dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid zu Grunde gelegte Nachforderungsbetrag in der Höhe von 26.496,44 € wurde im Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 (mit Ausfertigungsdatum 14. Jänner 2005) festgesetzt. An diesen Betrag ist das Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe des Nachforderungsbetrages nicht mit Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid Berücksichtigung finden können. Diesem Rechtsmittel war jedoch unter Verweis auf obige Ausführungen kein Erfolg beschieden, weshalb der Nachforderungsbetrag keiner Änderung unterliegt.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. Jänner 2006