



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Perg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1996 sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Für die Jahre 1992 und 1993 ergibt sich keine Änderung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgaben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 17. November 1992 schloss die Bw. mit Herrn Dr. W.L. einen Mietvertrag ab. Die für das gegenständliche Verfahren wesentlichen Bestandteile dieses Vertrages lauten:

III Dauer:

3.1 Das Mietverhältnis hat am 1.9.1992 begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Übernahme des Bestandsgegenstandes erfolgte am 1.11.1992, wobei der Sollzustand des Bestandgegenstandes für diesen Zeitpunkt in der Anlage 1 umschrieben ist. Die förmliche Übergabe und die Übernahme wird nach einer gemeinsamen Begehung, die noch vor Weihnachten 1992 stattzufinden hat, in einem Protokoll festgehalten, dass von beiden Vertragsteilen zu unterfertigen ist.

3.2. Die Vermieterin verzichtet auf die Ausübung ihres Kündigungsrechtes vor dem Kündigungstermin 31.12.2020. Unbeschadet dieses Kündigungsverzichtes steht es der Vermieterin jedoch frei, bei Vorliegen eines Aufhebungsrechtes nach § 1118 ABGB die Auflösung des Mietvertrages zu verlangen. Gleches gilt, sofern über das Vermögen des Mieters ein Insolvenzverfahren eröffnet bzw. ein solches mangels des Vorliegens eines kostendeckenden Vermögens abgewiesen wurde.

3.3 Der Mieter verzichtet auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes vor dem Kündigungstermin 31.3.1996. Nach diesem Kündigungstermin verzichtet der Mieter für die anschließenden 15 Jahre weiter auf eine Kündigung bis 31.3.2011 mit der Maßgabe als ihm die Kündigung für den Fall des Vorliegens schwerwiegender persönlicher Gründe, die eine Fortsetzung des Bestandsverhältnisses unzumutbar machen, vorbehalten bleibt. Als ein solcher Grund wird beispielhaft die Auflösung des Vertrages des Mieters mit der OÖ. Gebietskrankenkasse bezeichnet.

3.5.1 Seitens der Vermieterin kann der Mietvertrag ab dem Kündigungstermin 31.12.2020 mittels gerichtlicher Kündigung nur aus einem der im § 30 MRG angeführten Kündigungsgründe aufgekündigt werden. Seitens des Mieters ist ab dem Kündigungstermin 31.3.2011 eine Kündigung ohne Bindung an bestimmte Kündigungsgründe möglich.

V. Investitionen

5.1.1 Im Hinblick darauf, dass der im Erdgeschoss gelegene Mietgegenstand im Rohbauzustand vermietet wird, räumt die Vermieterin dem Mieter die Berechtigung ein, den Mietgegenstand entsprechend seinen Wünschen und Bedürfnissen und entsprechend der Leistungsaufstellung in Anlage 2 dieses Vertrages selbst und auf eigene Kosten durch Professionisten seiner Wahl ausbauen und zu gestalten und auch in Zukunft ohne Zustimmung der Vermieterin umzubauen und umzugestalten; dies bezieht sich auch auf allfällige Änderungen an der Außenwand des Mietlokales und auf einen allfälligen Durchbruch zu der nebenliegenden Kleinwohnung. Alle Bauarbeiten haben entsprechend der Bestimmungen der OÖ. Bauordnung und unter Bedachtnahme der notwendigen Statik des Gebäudes zu erfolgen.

5.1.2 Dementsprechend verpflichtet sich die Vermieterin, für die Dauer des Mietverhältnisses jederzeit alle Zustimmungserklärungen als Grundeigentümer in der notwendigen Form zu leisten, die für Ansuchen aller Art, z.B. bei der Baubehörde der Gewerbebehörde den Versorgungsunternehmungen usw. für die oben unter Pkt. 5.1.1 generell bewilligten Maßnahmen erforderlich sind.

5.2 Nach Beendigung des Mietverhältnisses ist der Mieter verpflichtet, die von ihm getätigten Investitionen im Bestandobjekt zu belassen. Für die nach Beendigung des Mietverhältnisses im Bestandobjekt verbleibenden Investitionen verzichtet der Mieter gegenüber der Vermieterin bereits jetzt auf einen Ersatzanspruch. Allfällige nachträgliche Änderungen an der Fassade sind auf Wunsch der Vermieterin auf Kosten des Mieters in den ursprünglichen Zustand zurückzuführen.

VII. Grundbuchsbewilligung

7.1 Zur grundbürgerlichen Verdinglichung des Bestandsverhältnisses erteilt die Vermieterin die ausdrückliche Einwilligung, dass ob der Liegenschaft EZ 367, Grundbuch 43214 Perg, Bezirksgericht Perg, das Bestandrecht hinsichtlich der Top 2 bis 31.12.2020 zu Gunsten des Mieters im Lastenblatt einverleibt werden könne.

7.2 Die Vermieterin räumt dem Mieter an der Bestandliegenschaft ein Vorkaufsrecht nach Maßgabe der §§ 1072 ABGB ein. Die Bw. erteilt sohin ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ob der Liegenschaft EZ 367 Grundbuch 43214 Perg, Bezirksgericht Perg, das Vorkaufsrecht für den Mieter gem. § 1072 ff ABGB einverleibt werden könne.

7.3 Der Vorkaufsberechtigte verzichtet bereits jetzt auf sein Recht für den Fall, dass die Vermieterin einem Verkauf an ihren Ehegatten, ihre Kinder oder Enkelkinder vornehmen will.

Im März 1998 führte das Finanzamt Perg eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO bei der Bw. für die Jahre 1992 bis 1995 durch. Tz. 19 des Berichtes lautet:

"Gebäudeinvestitionen Dr. W.L.:

Von den baulichen Investitionen in Perg, Bahnhofstraße 33 hat der Mieter folgende Kosten getragen: Planung, Ordination 1990 160.000,-- S, Ordinationsumbau 1991 400.000,-- S, Fliesenlegearbeiten, Zwischenwände, Elektroinstallation, Ordinationsschild, Verglasung, Malerarbeiten, Ausbau Ordinationsräume und Innentüren 1992 1.182.927,-- S, Elektroinstallationen, Stromanschluss 1993 41.122,-- S, Jalousien, Elektroarbeiten, Bodenbelagsarbeiten, Verfliesung, Sanitärinstallationen und Architektenarbeiten 1993 1.701.373,-- S. Die Summe der übernommenen Kosten für die Jahre 1990 bis 1993 beträgt 3.485.422,-- S. Diese Baukosten sind netto. Auf Grund der Stellungnahme des Steuerbüros vom 6.11.1997 sei erklärt worden, dass es sich bei den o.a. Baukosten um keine Mietvorauszahlung, sondern um eine Mieterinvestition handelt. Der Zufluss bei der Eigentümerin, der Bw., wäre erst bei Beendigung des Mietverhältnisses gegeben, wenn keine Entschädigung vereinbart sei. Lt. Mietvertrag sei jedoch ersichtlich, dass nach Beendigung des Mietverhältnisses der Mieter verpflichtet sei, die von ihm getätigten Investitionen im Bestandobjekt zu belassen. Für die nach Beendigung des Mietverhältnisses im Bestandobjekt verbleibenden Investitionen würde der Mieter gegenüber der Vermieterin bereits jetzt auf einen Ersatzanspruch verzichten. Der Mieter würde auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes bis zum 31.3.2011 verzichten, das seien 18 Jahre ab Abschluss des Mietvertrages. Gem. § 28 EStG 1988 würde der Wert der Investitionen iHv. 3.485.422,-- S an die Bw. bereits mit Abschluss des Mietvertrages ab dem Jahr 1992 sofort zufließen und sei als Einnahme anzusetzen (ähnlich einer Mietvorauszahlung bzw. Baukostenzuschuss), da der Mieter bereits mit Abschluss des Mietvertrages auf eventuelle Ersatzansprüche verzichtet habe. Lt. Betriebsprüfung seien die Einnahmen auf einen Zeitraum von 18 Jahren aufzuteilen, da der Mieter für diesen Zeitraum einem schriftlichen Kündigungsverzicht zugestimmt habe.

Das Verfahren für die Veranlagungsjahre 1992 bis 1995 wurde gem. § 303 BAO wieder aufgenommen und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jeweils ein Betrag von 193.635,-- S zugerechnet.

Mit Schriftsatz vom 18. Mai 1998 wurde gegen die wieder aufgenommenen Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1995 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und zur Begründung im Wesentlichen ausgeführt: Die Bescheide werden angefochten, weil jeweils $\frac{1}{18}$ der im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters befindlichen Mieterinvestitionen 1990 bis 1993 als Zufluss bei der Bw. angesetzt worden seien, obwohl die getätigten Mieterinvestitionen nach Lehre und Rechtsprechung erst bei Beendigung des Bestandverhältnisses als Zufluss zu versteuern seien, wenn die Mieterinvestitionen unentgeltlich in das wirtschaftliche Eigentum der Vermieterin übergehen würden. Aus § 28 EStG 1988 könne der Zufluss von Mieterinvestitionen, die weder Mietvorauszahlungen noch Baukostenzuschuss seien, nicht abgeleitet werden. Aus Pkt. 5 des Mietvertrages gehe hervor, dass der Mieter berechtigt sei, den Mietgegenstand entsprechend seinen Wünschen und Bedürfnissen auszubauen und zu gestalten, wobei dieses Recht auch in Zukunft ohne Zustimmung der Vermieterin ausgeübt werden könne. In Pkt. 6 werde dem Mieter das Recht auf Untervermietung und Weitergabe des Mietgegenstandes ohne Zustimmung der Vermieterin eingeräumt. Schließlich werde im Vertragspunkt 7 die Einwilligung zur grundbürgerlichen Verdinglichung des

Bestandverhältnisses sowie der Einräumung des Vorkaufsrechtes für den Vermieter vereinbart. Diese Rechte seien auch im Lastenblatt der gegenständlichen Liegenschaft einverlebt worden. Weiters bestehe gem. Vertragspunkt 3.3.1 für den Mieter das Recht, bei Auflösung des Mietverhältnisses einen Nachmieter namhaft zu machen, der in alle Rechte und Pflichten des Vormieters eintreten könne. Für die Vermieterin bestehe außer den Sonderkündigungsrechten gem. § 30 MRG keine Kündigungsmöglichkeiten. Auf Grund dieser Vereinbarungen befinden sich die Bw. jedenfalls in der schwächeren Position, da sie gar keine Möglichkeit habe, über die Mieterinvestitionen wirtschaftlich zu verfügen. Nachdem der Mieter den Mietgegenstand nach seinen Wünschen und Bedürfnissen für seine Arztpraxis zu gestalten berechtigt sei, könne sich diese Gestaltung möglicherweise sogar zur Belastung bzw. als Hindernis für eine spätere anderwärtige Vermietung herausstellen, weshalb auch eine Unentgeltlichkeit der Mieterinvestitionen vereinbart worden seien. Weiters gehe aus der Vertragsgestaltung und der grundbürgerlichen Absicherung hervor, dass sich der Mieter auf eine langfristige Bestandsdauer einrichte, um eben seine Investitionen für seinen Zweck wirtschaftlich zu nutzen. Da die vom Mieter auf eigene Rechnung getätigten Investitionen nicht auf die vereinbarte Miete angerechnet würden, liegen Vorauszahlungen noch Baukostenzuschüsse vor. Nachdem überhaupt keine Verrechnungsvereinbarung getroffen worden sei, fließe der Wert der Mieterinvestitionen der Vermieterin erst bei Ende des Mietverhältnisses zu. Nachdem also das wirtschaftliche Eigentum im gegenständlichen Fall eindeutig beim Mieter liege, könne mangels Verrechnungsvereinbarungen und mangels Verfügungsmöglichkeiten der Zufluss bei der Bw. erst bei Beendigung des Bestandsverhältnisses angesetzt werden.

Der Betriebsprüfer gab hiezu folgende Stellungnahme ab: Es werde auf Tz. 19 des BP-Berichtes vom 31. März 1998 hingewiesen. Lt. Pkt. 1.1 des Mietvertrages vom 17. November 1992 sei die Vermieterin grundbürgerliche Eigentümerin der gesamten Liegenschaft. Lt. Pkt. 3.3 des Mietvertrages vom 17.11.1992 verzichte der Mieter auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes bereits bis 31.3.2011, ab diesem Zeitpunkt befindet sich der Mieter bereits in Pensionsnähe. Es stelle sich die Frage, ob dann der Vertrag mit der OÖ. Gebietskrankenkasse noch eingehalten werden könne bzw. ob der Vertrag von Seite der OÖ. Gebietskrankenkasse noch verlängert werde. Lt. Pkt. 5.2 des Mietvertrages vom 17.11.1992 verzichte der Mieter bereits jetzt auf einen Ersatzanspruch für die von ihm getätigten und im Bestandobjekt verbleibenden Investitionen. Lt. 7.3 des Mietvertrages verzichte der Mieter bereits jetzt auf sein Recht für den Fall als die Vermieterin einen Verkauf an ihren Ehegatten, ihre Kinder oder Enkelkinder vornehmen wolle. Lt. Betriebsprüfung stelle

sich die zusätzliche Frage, ob der Wert der Investitionen iHv. 3.485.422, -- S bei der Bw. bereits jetzt im Jahr 1992 bzw. 1993 zur Gänze als Einnahme anzusetzen sei.

Mit Schreiben vom 26. Juni 1998 wurde vom ausgewiesenen Vertreter der Bw. zur Stellungnahme des Betriebsprüfers folgende Gegenäußerung abgegeben: Zur grundbürgerlichen Eigentümerin werden ausgeführt, dass dieser rein zivilrechtlich bedeutsamer Umstand für die steuerrechtliche Zurechnung der Mietinvestitionen keine Bedeutung habe, da für die steuerliche Beurteilung ausschließlich das wirtschaftliche Eigentum und die damit verbundene wirtschaftliche Verfügungsmacht entscheidend sei. Das Kündigungsrecht lt. Pkt. 3.3 des Mietvertrages könne nicht isoliert betrachtet werden, sondern sei in Verbindung mit Pkt. 3.4.1 und Pkt. 6.1 zu beurteilen. Dazu sei insbesondere die Verpflichtung der Vermieterin in Pkt. 3.4.1 zu erwähnen, wobei sie einem vom Mieter namhaft gemachten Nachmieter in den Mietvertrag mit allen Rechten und Pflichten eintreten lassen müsse, insbesondere auch in das Recht, wiederum einen Nachmieter namhaft zu machen. Das bedeute, dass der Nachmieter zum gleichen Mietentgelt wie der Vormieter eintreten könne und das sich bloß die Wertsicherungsregelung ändern würde. Die Vermieterin habe somit effektiv keine Möglichkeit, selbst einen Nachmieter anzuwerben und den Mietgegenstand nach freier Vereinbarung zu vermieten. Der Umstand, dass bereits bei Vertragsabschluss ein unentgeltlicher Übergang der Mieterinvestitionen vereinbart worden sei, sei weder nach dem Gesetz noch nach Lehre und Rechtsprechung ein Indiz für einen Zufluss der Mieterinvestitionen. Es sei vielmehr eine vorweg getroffene zivilrechtliche Regelung, um spätere Streitigkeiten unter den jeweiligen Rechtsnachfolgern zu vermeiden. Der Mieter könnte auf Grund seiner abgesicherten Position ohne weiteres diese Zusage machen, da er auf Grund der anderen Vertragspunkte für sich und seine Nachkommen eigentlich eine zeitliche unbegrenzte Nutzungsmöglichkeit geschaffen habe. Eine vorzeitige absichtliche Vorteilsgewährung durch den Mieter wäre und sei hier sicher nicht beabsichtigt. Der Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes gelte bloß für die Zeit, in der die Einkunftsquelle in der Familie der Bw. verbleiben solle. Im Übrigen sei ein Vorkaufsrecht bzw. der Verzicht auf ein solches nicht entscheidend für die Beurteilung über das Zufließen des Wertes der Mieterinvestitionen. Hinsichtlich des Zuflusszeitpunktes werde auf "Quantschnigg/Schuch"-Einkommensteuerhandbuch § 19 Tz. 25 verwiesen. Grundsätzlich hänge die Steuerpflicht von der Entscheidung ab, ob der Wert nun zugeflossen sei oder nicht. Jedenfalls sei bei Unterstellung eines Zuflusses auch die Investition selber der Bw. zuzurechnen, die dann auch die AfA geltend machen könne. Mit Schreiben vom 1. Juli 1991 wurde seitens der Betriebsprüfung neuerlich bekannt gegeben, dass der Wert der Investitionen iHv. 3.485.422, --

S bei der Bw. zur Gänze im Jahr 1992 bzw. 1993 als Ertrag zugeflossen sei, ähnlich einer aktivierten Eigenleistung und sei ab diesem Zeitpunkt im Wege der AfA auf eine Nutzungsdauer von rund 18 Jahren verteilt abzuschreiben.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1996 wurde mit Bescheid vom 22. Februar 1999 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung analog zu den Vorjahren um den Betrag von 193.635,-- S erhöht. Mit Schriftsatz vom 17. März 1999 wurde dagegen Berufung eingebracht. Hinsichtlich der Begründung werde auf die Begründung zur Berufung vom 18. Mai 1998 gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1995 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehören gem. § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 u.a. auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen, also insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen usw. Darunter versteht man in der Regel alle Einkünfte, die dem Bestandgeber in Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von (unbeweglichen) Bestandobjekten zufließen. Bei der Frage, ob neben den entgeltlichen 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 Leistung wirtschaftlich selbstständig in dem Sinn sind, dass sie neben dem Bestandverhältnis bestehen.

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 somit die Investition regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann.

Im gegenständlichen Fall war der Mieter auf Grund des Mietvertrages nicht verpflichtet, aber berechtigt, bauliche Veränderungen am Mietobjekt vorzunehmen. Im Mietvertrag wurde festgelegt, dass der Mieter auch insoweit keinen Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen hat, als diese bei Beendigung des Mietverhältnisses im Mietobjekt verbleibt.

Die Betriebsprüfung vertritt die Ansicht, dass die Investitionen des Mieters aufgeteilt auf jenem Zeitraum zu erfassen seien, für den der Mieter auf das Kündigungsrecht verzichtet bzw. wird in der Gegenäußerung zur Berufung die Meinung vertreten, die Investitionen seien sofort zu erfassen. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach Lehre und Rechtsprechung Vorteile dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zufließen, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und daher die Investition regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann. Die Höhe des Vorteiles ergibt sich dann aus der Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Gebäudes mit und ohne Mieterinvestitionen.

Im Mietvertrag wird dem Mieter für die gesamte Dauer des Bestandverhältnisses das Recht eingeräumt, das Bestandsobjekt auszubauen und zu gestalten. Dies schließt naturgemäß auch die Berechtigung ein, getätigte Investitionen wieder rückgängig zu machen. Aus diesem Grund ist ein Zufluss des Wertes der Investitionen bei der Bw. vor Beendigung des Mietverhältnisses nicht gegeben, da erst bei Beendigung des Mietverhältnisses der tatsächliche Wert der Investitionen für die Bw. ermittelt werden kann.

Aus den dargelegten Gründen war dem Berufungsbegehren stattzugeben, wobei darauf hinzuweisen ist, dass sich für die Jahre 1992 und 1993 keine Änderung der Abgabenschuld ergibt, weil in diesen beiden Jahren bereits durch die angefochtenen Bescheide die einbehaltene Lohnsteuer zur Gänze gutgeschrieben worden ist.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, 3. November 2003