

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SO, A, 1000, Sg, vom 23. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 14. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1996 bis 2001 (jeweils samt Wiederaufnahme des Verfahrens) entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 (jeweils samt Wiederaufnahme) wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 1997 wird als unzulässig zurückgewiesen. Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 1996 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 wird (teilweise) Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen vom 17. März 2003 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Mieter einer Wohnung in 1000 , Schg. Im Zuge einer Umsatzsteuersonder-Prüfung wurde beim Vermieter, der VV (VVAG), festgestellt, dass zu den Mietverträgen mit den einzelnen Mietern noch Zusatzvereinbarungen bestehen. In diesen Zusatzvereinbarungen wird zwischen den beiden Vertragspartnern vereinbart, dass - um die

monatlichen Mietzinsverpflichtungen möglichst gering zu halten - ein Kautionsbetrag bei der VVAG hinterlegt wird. Im gegenständlichen Fall erlegte der Bw. eine Barkaution in Höhe von S 700.000,-- (Zusatzvereinbarung vom 3.9.1997). Dieser Kautionsbetrag wird vom Vermieter an eine Tochtergesellschaft weitergegeben. Jährlich werden dem Vermieter Zinserträge aus diesen Kautioen von der Tochtergesellschaft überweisen, die für den Vermieter als zusätzlicher Ertrag aus den vermieteten Objekten gewertet werden. Da der Bw. in dieser Zusatzvereinbarung bestimmt, wie mit den Erträgen zu verfahren ist, wurden diese dem Bw. vom Finanzamt als Erträge aus der Hingabe der Kaution zugerechnet (1996-1998: je S 52.558,- sowie 1999 – 2001 je S 37.100,--).

Dagegen erhob der Bw. Berufung, welche wie folgt begründet wurde:

"Zwischen der VVAG und dem Bw. wurde am 27.6.1995 ein Mietvertrag für eine Wohnung im Gebäude 1001 abgeschlossen. Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Dauer vereinbart, die Nutzfläche beträgt 108 m². Der vereinbarte Hauptmietzins (ohne Strom und Heizung) betrug ATS 12.454,20 (entspricht € 905,08) monatlich. Derzeit zahle ich dafür monatlich € 789,53. Weiters besteht zwischen der VVAG und dem Bw. eine Zusatzvereinbarung vom 19.8.1997 zum Mietvertrag von 27.6.1995. Hier wurde zur Sicherstellung für alle sich aus dem Mietverhältnis ergebenden Verpflichtungen die Zahlung einer Barkaution von ATS 700.000,-- vereinbart. In dieser Zusatzvereinbarung ist festgehalten, daß der Bw. auf eine Verzinsung verzichtet, um den monatlichen Mietzins möglichst niedrig zu halten. Die mit dem Kapital erzielbaren Zinsen (§ 2 Zusatzvereinbarung) fallen somit ausschließlich der VVAG zu. Die vereinbarte Barkaution ist ein Baukostenzuschuß, durch welche die individuellen Wünsche des Erstmieters während der Bauphase pauschal abgegolten waren, die sonst übliche Mietenkaution (bis zu 6 Brutto – Monatsmieten) ersetzt wurden und allfällige Zuschläge für das mehrmalig ausübbare Weitergaberecht entfallen sollen. Zusammenfassen ist für mich nicht erkennbar, worin bei diesem Sachverhalt steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen könnten. Persönlich möchte ich bemerken, dass diese Vereinbarung meinerseits in gutem Glauben mit dem Vermieter gemacht wurde und finde es als Privatperson, in Anbetracht o.g. Sachlage, unerträglich, dass der Ertrag aus der Barkaution, der allein dem Vermieter zusteht, von mir versteuert werden soll."

Der Berufung wurde vom Finanzamt hinsichtlich Einkommensteuer 1996 mit Berufungsvorentscheidung stattgegeben, da die Zusatzvereinbarung über die Kaution mit 19.8.1997 abgeschlossen wurde und es vor diesem Zeitraum zu keiner Zinsgutschrift kommen konnte. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 wurde vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

"Wie im § 2 der Zusatzvereinbarung vom 19.8. 1997 angeführt, verzichtet der Bw. auf eine Verzinsung des Kautionsbetrages. Er bestimmt, dass die erzielbaren Zinsen der VVAG als Differenz auf den angemessenen Mietzins, sohin als Mietzinsbestandteil zusteht, um seine

laufenden monatlichen Mietzinsverpflichtungen gering zu halten. In § 3 wird noch bestimmt, dass bei der Ausübung des einmaligen Weitergaberechtes die Bestimmungen des Mietvertrages wie auch der Zusatzvereinbarung an den Nachmieter mit der gleichen Modifikation übergehen. Der Bw. führt aus, dass die vereinbarte Barkaution die sonst übliche Mietenkaution (bis zu 6 Brutto-Monatsmieten) ersetzen soll. Dazu ist anzumerken, dass solche Barkautionen im Zusammenhang mit einem Mietvertrag verzinst werden müssen (OGH 16.12.1986, 5 Ob 88/85). Somit bestimmt der Mieter nicht nur, was mit dem ihm zustehenden Zinsen, die durch den Kautionsbetrag erwirtschaftet werden können, zu geschehen hat, er bestimmt auch, dass dieser Zinsanteil als Mietbestandteil zu sehen ist."

Dagegen brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein, welchen er im wesentlichen wie folgt begründete:

"Die in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargestellte Sichtweise der Abgabenbehörde erster Instanz entspricht nicht dem Sinn der seinerzeit zwischen mir und meiner Vermieterin getroffenen Vereinbarungen. Zum Zeitpunkt der Vermietung war meine Wohnung in einem Rohbauzustand. Die Zwischenwände fehlten, der Boden bestand aus Rohestrich, Elektrik, Heizung, Bad und Küche fehlten noch gänzlich. Mir wurde nun von der Vermieterin angeboten, entweder selbst zu investieren, um dann in der Zukunft weniger Miete zu zahlen, oder meine Ausstattungswünsche bekanntzugeben und ohne eigene Investition die marktübliche Miete zu zahlen. Ich wählte die Variante mit eigener Investition und geringerer Miete. Die vertragliche Abwicklung wurde von der Vermieterin, der VVAG vorgeschrieben. Meines Wissens wurde diese Konstruktion mit einer Kauktion aus mietrechtlichen Gründen gewählt, damit das Mietobjekt auch in Zukunft der Kategorie A entspricht. Jedenfalls war die Angelegenheit für mich und aus meiner Sicht eine ganz normale Investition in meine neue Wohnung. Meiner Meinung nach geht das auch eindeutig aus den vorgelegten Verträgen hervor."

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Wiederaufnahme:

Der Veranlagungsabteilung des Finanzamts war die Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag des Bw. nicht bekannt. Diese neue Tatsache ist erst im Zuge einer Prüfung der VVAG hervorgekommen. Dies ist ein materieller Wiederaufnahmegrund, eine neue wesentliche Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO, sodaß die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgte.

1997 erfolgte keine bescheidmäßige Wiederaufnahme des Verfahrens, sodass die Berufung mangels Bescheid diesbezüglich als unzulässig zurückzuweisen war.

2) Zur Einkommensteuer:

Gemäß § 27 Abs.1 Z. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, z. B. aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guhaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

Sonstige Kapitalforderungen jeder Art sind alle auf einen Geldbetrag gerichteten Forderungen, die nicht schon nach einem anderen Tatbestand des § 27 Abs. 1 zu erfassen sind (vgl. BFH, BStBI 1986 II 557). Zu den Erträgen gehören beispielsweise vertragliche oder gesetzliche Zinsen.

2.1.) Einkommensteuer 1996:

Der Berufung wird hinsichtlich Einkommensteuer 1996 (wie bereits mit Berufungsvorentscheidung) stattgegeben, da die Zusatzvereinbarung über die Kautions mit 19.8.1997 abgeschlossen wurde und es vor diesem Zeitraum zu keiner Zinsgutschrift kommen konnte.

2.2.) Einkommensteuer 1997 bis 2001:

Wie der Begründung der Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt zu entnehmen ist, ist dieses von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

"Wie im § 2 der Zusatzvereinbarung vom 19.8. 1997 angeführt, verzichtet der Bw. auf eine Verzinsung des Kautionsbetrages. Er bestimmt, dass die erzielbaren Zinsen der VVAG als Differenz auf den angemessenen Mietzins, sohin als Mietzinsbestandteil zusteht, um seine laufenden monatlichen Mietzinsverpflichtungen gering zu halten. In § 3 wird noch bestimmt, dass bei der Ausübung des einmaligen Weitergabeberechtes die Bestimmungen des Mietvertrages wie auch der Zusatzvereinbarung an den Nachmieter mit der gleichen Modifikation übergehen. Der Bw. führt aus, dass die vereinbarte Barkautions die sonst übliche Mietenkautions (bis zu 6 Brutto-Monatsmieten) ersetzen soll. Dazu ist anzumerken, dass solche Barkautions im Zusammenhang mit einem Mietvertrag verzinst werden müssen (OGH 16.12.1986, 5 Ob 88/85). Somit bestimmt der Mieter nicht nur, was mit dem ihm zustehenden Zinsen, die durch den Kautionsbetrag erwirtschaftet werden können, zu geschehen hat, er bestimmt auch, dass dieser Zinsanteil als Mietbestandteil zu sehen ist."

Ab dem Jahr 1997 kam es auf Grund der Unterlagen der VVAG für den Bw. zu folgenden Zinsgutschriften, die vom Vermieter gleichzeitig als Mieterträge behandelt wurden:

1997: ATS 15.458,33

1998 – 2001: je ATS 37.100,--

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet diesen Sachverhalt als gegeben und legt diesen seiner rechtlichen Würdigung zu Grunde.

Im Zusammenhang mit dem Zuflußzeitpunkt bei der Besteuerung von Kapitalerträgen vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, daß es nicht notwendigerweise auf den körperlichen Zufluß der Kapitalerträge beim Steuerpflichtigen ankommt, weil diesem, wenn der Steuerpflichtige über den Anspruch auf den Kapitalertrag entsprechend vorausverfügt hat, der Zufluß bei einer anderen Person gleichzuhalten ist (vgl. VwGH vom 5.7.1994, Zl. 91/14/0064).

Verfügt der Steuerpflichtige über Einnahmen, die ihm erst in der Zukunft zufließen, im voraus, so wird dadurch ein Zufluß bei ihm nicht ausgeschlossen (VwGH 14.12.1988, 87/13/0030).

Die Verfügung im voraus ist vielmehr als bloße Verkürzung des Zahlungsflusses zu verstehen. Maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt des verkürzten Zahlungsflusses (vgl. Quantschnigg/Schuch – Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz. 11 zu § 19).

Dem Steuerpflichtigen sind Einnahmen dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Trifft er eine Vorausverfügung über einen Geldbetrag, der ihm erst in Zukunft zukommen soll, so ist ihm dieser Geldbetrag in dem Zeitpunkt zugeflossen, in dem er der im voraus bestimmten Verwendung zugeführt wird. Verfügt daher z.B. ein Darlehensgeber über vereinbarte Wertsicherungsbeträge dergestalt, daß die gutgeschriebenen Wertsicherungsbeträge nicht behoben werden dürfen und erst bei Rückzahlung des Darlehens zur Auszahlung gelangen, so kommt damit zum Ausdruck, daß der Darlehensgeber auf die ohne diese Bestimmung sichtlich als jederzeit möglich angesehene Auszahlung des auf die Wertsicherung entfallenden Betrages verzichtet und diesen Betrag dem Darlehensnehmer gleich dem Kapital belassen will. Damit wird eine Vorausverfügung getroffen, die dazu führt, daß die Wertsicherungsbeträge bereits mit ihrer Gutschrift (Erhöhung der Darlehenssumme) als dem Darlehensgeber zugeflossen anzusehen sind (vgl. VwGH 87/13/0030 vom 14.12.1988, ÖStZ 1989, 96).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. mit der Vorausverfügung in der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über die Verzinsung der Mietkaution verfügt, sodass ihm diese Verzinsung in dem Zeitpunkt als zugeflossen gilt, in dem sie dem Vermieter zufließt.

Mit dem im Vorlageantrag vorgebrachten Argument, daß der Bw. die Variante mit eigener Investition und geringerer Miete wählte und ihm die vertragliche Abwicklung wurde von der Vermieterin, der VVAG vorgeschrieben wurde, ist für den Bw. nichts zu gewinnen, da einerseits die Gründe für die gewählte Konstruktion nicht entscheidungsrelevant sind und andererseits damit bestätigt wird, daß der Bw. aufgrund der gewählten Variante eine geringere Miete zu zahlen hatte. Dafür sprechen auch die Ausführungen des Bw. in der Berufung, wonach der vereinbarte Hauptmietzins (ohne Strom und Heizung) ATS 12.454,20 (entspricht € 905,08) monatlich betragen hätte und er dafür monatlich € 789,53 zahle.

Da die Kaution mit Ablauf des Mietverhältnisses zurückzuzahlen ist, liegt beim Vermieter kein "endgültiger" Vermögenszugang vor, sodass die erzielbaren Zinsen ohne die gegenständliche Zusatzvereinbarung dem Mieter zustünden. Es ist somit erwiesen, daß sich die gesamte

(monatliche) Miete im vorliegenden Fall zusammensetzt aus der vom Bw. bezahlten Barmiete und der Mietzinsersparnis, welche aus dem Zinsertrag aus der Veranlagung der hinterlegten Kaution resultiert. Auch für den Fall, daß der Bw. die Kaution selbst veranlagt hätte und von den erwirtschafteten Zinsen einen Teil der Miete bezahlt hätte, wären die Zinsen beim Mieter steuerpflichtig und beim Vermieter ein Mietertrag.

Die gewählte Konstruktion, wonach der Bw. dem Vermieter die Zinsen zur Reduktion seiner monatlichen Miete überläßt, ist daher so zu bewerten, dass der Bw. einen steuerpflichtigen Zinsertrag gemäß § 27 Abs.1 Z. 4 EStG 1988 erzielt, welchen er aufgrund vertraglicher Vereinbarungen (vgl. § 2 der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 3.9.1979) an den Vermieter als Differenz auf den angemessenen Mietzins und somit als Teil der Miete weitergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Mai 2005