

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. N über die Bescheidbeschwerde vom 19. Juli 2005 von Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 16. Juni 2005, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 104.272,94 (1.434.827 ATS)

Anteile:

1. EJ: 7.417,06 Euro (102.061 ATS)

FASTNR1

2. RJ: 96.855,88 Euro (1.332.766 ATS)

FASTNR2

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

## Entscheidungsgründe

Abkürzungen:

RJ RJ

EJ EJ

H Liegenschaft H

F Liegenschaft F

FJ **sen.** FJ sen.

S Liegenschaft S

## 1. Fortgesetztes Verfahren

Der damalige Unabhängige Finanzsenat (UFS) wies mit Berufungsentscheidung vom 22.10.2010, RV/2316-W/05, die Berufung der Beschwerdeführerin (Bf.), eine Vermietungsgemeinschaft bestehend aus den Ehegatten **RJ** und **EJ**, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 ab.

Nach einer Beschwerde der Bf. an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH), hob dieser die Berufungsentscheidung des UFS mit Erkenntnis VwGH 2.10.2014, 2010/15/0201, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Das nach dieser Aufhebung fortgesetzte Verfahren wird nunmehr vor dem Bundesfinanzgericht (BFG) geführt.

Die Berufungsentscheidung des UFS und das aufhebende Erkenntnis des VwGH sind den beiden Parteien bekannt und kann daher auf die genannten Erledigungen verwiesen werden.

Das BFG ist im fortgesetzten Verfahren an das aufhebende Erkenntnis VwGH 2.10.2014, 2010/15/0201, gebunden:

## 2. Ausspruch VwGH

Verfahrensgegenständlich ist die Vermietung der beiden Liegenschaften **H** und **F** (beide im jeweiligen Hälfteigentum von RJ und EJ) durch die Bf. In den Mietverträgen betreffend die beiden Liegenschaften war vereinbart, dass sämtliche vom Mieter getätigte Investitionen bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos ins Eigentum der Bf. übergehen.

Zitate VwGH, aaO:

"Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG 1988 sind auch Vorteile aus Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter 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."

...

""Im gegenständlichen Fall ist der (Teil)Betrieb des **FJ sen.** zum 1. Jänner 1999 auf den Beschwerdeführer RJ übergegangen, der den Betrieb fortführt. FJ. sen. hatte die für den Betrieb verwendeten Liegenschaften von deren Hälfteigentümer RJ und EJ gemietet. Die Betriebsübergabe zum 1. Jänner 1999 hat aus steuerlicher Sicht zur Folge, dass ab diesem Stichtag hinsichtlich des Hälfteigentums des RJ keine Vermietung mehr vorliegt (der nunmehrige Betriebsinhaber RJ verwendet die Liegenschaften seither als Hälfteigentümer für seinen Betrieb), hinsichtlich des Hälfteigentums der EJ hingegen die Mietverhältnisse weiterbestehen (nunmehr zwischen dem Betriebsinhaber RJ

als Mieter und EJ als Vermieterin). Dies bewirkt zum Stichtag 1. Jänner 1999 beim Beschwerdeführer RJ Folgendes:

Aus dem von ihm zu Buchwerten übernommenen Betriebsvermögen ist der auf sein Hälfteeigentum entfallende Teil der "Mieterinvestition" erfolgswirksam auszuscheiden, was bei RJ zu Betriebsausgaben in Höhe des anteiligen Buchwertes im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1999 führt; beim Betriebsinhaber können nämlich "Mieterinvestitionen" in die in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften nicht bestehen. Zum selben Stichtag hat RJ im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einnahme den Vorteil zu erfassen, welcher in der durch die Mieterinvestitionen eingetretenen, zu diesem Stichtag (noch) vorhandenen Werterhöhung seines Hälfteeigentums an den Liegenschaften besteht. Schließlich bewirkt die betriebliche Verwendung des Hälfteeigentums an den Liegenschaften deren Einlage in das Betriebsvermögen (bewertet auf diesen Stichtag nach § 6 Z 5 EStG 1988). Im Betriebsvermögen bleiben Mieterinvestitionen insoweit weiterhin ausgewiesen, als sie auf das Hälfteeigentum der Beschwerdeführerin EJ entfallen; die Mieten für die Überlassung der Nutzung dieses Hälfteanteils der EJ sind bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgabe anzusetzen.

Ausgehend davon wurde RJ in keinen Rechten verletzt, wenn die belangte Behörde bei ihm entsprechende Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angesetzt hat.""

• Fazit 1:

Bei **Herrn RJ** sind im Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 keine Änderungen vorzunehmen.

Für die zweite Beteiligte Frau EJ ergibt sich laut VwGH, aaO (Zitat):

"Soweit die belangte Behörde hingegen davon ausgegangen ist, dass auch EJ ein Vorteil in Höhe der Hälfte des Wertes der Mieterinvestition zugekommen ist, der im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen wäre, hat sie die Rechtslage verkannt. Wie bereits ausgeführt wurden die Mietverhältnisse in Bezug auf EJ nicht beendet. Sie bezieht weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Folglich sind ihr im Zusammenhang mit den Mieterinvestitionen auch (noch) keine Einnahmen zugeflossen, die abschließend im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen wären."

• Fazit 2:

Betreffend der zweiten Beteiligten **Frau EJ** ist daher der angefochtene Bescheid abzuändern und sind die Mieterinvestitionen auszuscheiden.

• Umsetzung:

Die Liegenschaft **S** war nicht streitgegenständlich, der ab 1.1.2000 geltende Fruchtgenussvertrag ist für das vorliegende Jahr 1999 ebenfalls nicht einschlägig.

Ausgangslage laut Erklärung:

	S	S	S
H:			
Miete	92.726,96		
Afa	-10.719,00		
	82.008,00		
F:			
Miete	36.000,00		
Afa	-5.824,00		
Afa	-1.973,00		
Betriebsk.	-5.000,00		
Beratung	-1.325,00		
	21.878,00		
H	82.008,00		
F	21.878,00		
S	100.236,00	Frau EJ	Herr RJ
	204.122,00	102.061,00	102.061,00

Da Herr RJ an sich selbst keine Miete zahlen kann, sind bezüglich RJ im Feststellungsverfahren keine laufenden Mieten (die von ihm selbst kommen würden) zu erfassen und auch keine Werbungskosten abzuziehen. Daher sind im Jahr 1999 für RJ zunächst keine laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (zugeflossene Mieterinvestitionen siehe unten) anzusetzen.

	Einkünfte	50% RJ
	S	S
H	82.008,00	41.004,00
F	21.878,00	10.939,00

Herrn RJ sind jedoch die auf seine Gebäudeanteile (50%) entfallenden Mieterinvestitionen wegen Beendigung der Mietverträge mit dem Vater zur Hälfte als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zugeflossen (gegen die Bewertung der Investitionen wurden keine Einwendungen erhoben).

	Investitionen	50% RJ
	S	S
H	2.288.310,00	1.144.155,00
F	276.985,00	138.492,50

Da der Zufluss dieser Mieterinvestitionen bei Herrn RJ aufgrund Beendigung des Mietverhältnisses zum 1.1.1999 erfolgte (gleichzeitig ging der Gewerbebetrieb des Vaters samt den Investitionen zum 1.1.1999 auf RJ über) und damit das Mietverhältnis im Jahr 1999 nicht mehr fortgeführt wurde, ist auch keine Afa mehr aus den Mieterinvestitionen als Werbungskosten abzuziehen, da die zugeflossenen Mieterinvestitionen in der bereits beendeten Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung nicht mehr zur Erzielung von weiteren Einkünften verwendet werden (§ 7 Abs. 1, § 16 Abs. 1 EStG 1988).

Auch der VwGH, aaO, Erkenntnis Seite 9, 3. Absatz, stellt dazu fest (Wiederholung eines der obigen Zitate):

"Die Betriebsübergabe zum 1. Jänner 1999 hat aus steuerlicher Sicht zur Folge, dass ab diesem Stichtag hinsichtlich des Hälfteigentums des RJ keine Vermietung mehr vorliegt"

Soweit RJ nun die ihm zugeflossenen Mieterinvestitionen anschließend im eigenen Gewerbebetrieb verwendete, können diese nicht mehr Gegenstand einer Vermietung und Verpachtung und daraus folgend eine "Afa" aus diesen Investitionen auch keine Werbungskosten mehr sein.

Nach bindender Entscheidung des VwGH seien bei Frau EJ die Vermietungsverhältnisse nicht beendet worden und die Mieterinvestitionen nicht zu erfassen.

		Frau EJ	Herr RJ
	S	S	S
lt. Erklärung	204.122,00	102.061,00	102.061,00
Mieteinkünfte:			
H			-41.004,00
F			-10.939,00
Mieterinvest.:			
H			1.144.155,00
F			138.492,50
		102.061,00	1.332.765,50
gerundet	1.434.827,00	102.061,00	1.332.766,00

	€	€	€
	104.272,94	7.417,06	96.855,88

Die ordentliche Revision war gemäß § 25a Abs. 1 VwGG iVm Art. 133 Abs 4 B-VG nicht zuzulassen, da das vorliegende Erkenntnis der Rechtsprechung des VwGH entspricht (siehe VwGH 2.10.2014, 2010/15/0201, und die dortigen Zitate) und der entschiedenen Rechtsfrage keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Dezember 2014