

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch StB., Adr2., gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 24.09.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) wies in seiner Einkommensteuererklärung 2012 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus.

Im Steuerakt des Bf. liegen nachstehende Vertragsurkunden ein:

a) Kaufvertrag vom 18.10.2012

In diesem Kaufvertrag wurde zwischen VK1 als Verkäufer einerseits und dem Bf. als Käufer andererseits die Veräußerung der Liegenschaft EZ 1 KG 2 im Ausmaß von 3.506/144.258 Anteilen verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung Top 10 (Wohnnutzfläche 28,62 m²) vereinbart. Als Kaufpreis für den beschriebenen Kaufgegenstand wurde ein Betrag von Euro 76.000 zzgl. anfallender Grunderwerbssteuer sowie Eintragsgebühren vereinbart.

In Pkt. III dieses Vertrages ("Kaufpreis") wurde festgehalten, dass die vertraglich vereinbarte Kaufsumme vom Verkäufer gemäß folgenden Bedingungen "vorfinanziert" wird:

"Festgestellt wird, dass der Verkäufer vom Käufer das ihm gehörige Grundstück 3 KG 2 einliegend der EZ 4 der KG 2. samt der darauf gelegenen Bootshütte und Badesteg

vermietet (Anm: richtig wohl gemietet) hat. Das Mietverhältnis wurde mit Nachtrag vom 29.9.2010 auf die Dauer von 15 Jahren verlängert. Mit Vereinbarung vom 14.4.2011 wurde das Mietverhältnis auf weitere 15 Jahre, mit Nachtrag vom 29.8.2011 auf insgesamt 50 Jahre ab Beginn des Mietverhältnisses abgeschlossen.

Die Vertragsparteien haben vereinbart, dass der Kaufpreis mit dem Mietzins gegenverrechnet wird, sodass der Käufer nichts mehr zu zahlen hat. Sollte dies erforderlich sein, werden die Vertragsparteien einander entsprechende Aufrechnungserklärungen zukommen lassen.

Die Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in der Höhe von insgesamt € 3.496,00 werden vom Verkäufer auf das Treuhandkonto des Vertragserichters bei der Bank1 AG Ktn.Nr. 0000, BLZ 010101, überwiesen. [...]"

b) Mietvertrag vom 5.1.2010 (Stammvertrag)

In diesem zwischen dem Bf. als Bestandgeber einerseits und VK1 als Bestandnehmer andererseits abgeschlossenen Bestandvertrag kamen die Vertragsparteien überein, dass der Mietzins für das Grundstück 5 der KG 2 einliegend der EZ 4, KG 2., im Gesamtausmaß von 355 m², hievon Gewässer 115 m², Baufläche (Bootshaus) 152 m² sowie landwirtschaftlich genutzte Fläche 88 m², pauschal Euro 6.000 per anno betragen soll. Die Vertragsparteien vereinbarten die Wertsicherung des Mietzinses nach dem VPI 2005, wobei Indexschwankungen bis zu einer Schwelle von 3% unberücksichtigt bleiben sollen (Stufenindex). In Pkt. II der Mietvereinbarung wurde festgehalten, dass das Mietverhältnis am 1.2.2010 beginnen soll und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird. Der Vermieter erklärte auf das Recht der ordentlichen Kündigung dieses Vertrages für die Dauer von 10 Jahren zu verzichten.

c) Nachtrag zum Mietvertrag vom 29.9.2010 (Nachtrag 1)

In Abänderung des Pkt. II des Mietvertrages vom 5.1.2010 vereinbarten die Vertragsteile, dass der Vermieter auf das Recht der ordentlichen Kündigung für einen Zeitraum von 15 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses verzichtet.

Darüber hinaus verpflichtete sich der Mieter binnen 14 Tagen nach pflegschaftsbehördlicher Genehmigung der Mietvertragsergänzung – der Bf. ist mittlerweile besachwaltet – eine Mietzinsvorauszahlung iHv Euro 20.000 zu leisten.

Darüber hinaus kamen die Vertragsteile überein, dass der Mietvertrag mit sämtlichen Rechten und Pflichten auf die Erben und Rechtsnachfolger beider Vertragsteile übergehen solle. Dies soll insbesondere auch für den Kündigungsverzicht des Vermieters gelten.

Überdies übernahm der Mieter die Pflicht, den Mietgegenstand gegen Feuer, Sturmschaden, Einbruch, Vandalismus, etc. versichert zu halten und die bezughabende Versicherungspolizze dem Bf. bzw. dessen gesetzlichen Vertreter vorzulegen.

d) Nachtrag zum Mietvertrag vom 14.4.2011 (Nachtrag 2)

Mit dieser vertraglichen Ergänzung wurde der Kündigungsverzicht des Vermieters auf insgesamt 30 Jahre erweitert.

e) Nachtrag zum Mietvertrag vom 29.8.2011 (Nachtrag 3)

In diesem Nachtrag wurde eine weitere Erstreckung der Frist für die Nichtausübung der ordentlichen Kündigung auf einen Zeitraum von nunmehr insgesamt 50 Jahren festgelegt. Weiters wurde ausgeführt, dass sich aus der Verlängerung des Kündigungsverzichtes auf Vermieterseite ein Mietzinsanspruch von Euro 120.000 (ohne Wertsicherung) errechne. Dieser Mietzinsanspruch soll bis zu einem Betrag von Euro 76.000 mit dem Anspruch des Mieters aus dem noch abzuschließenden Kaufvertrag in Bezug auf die Wohnung Top 10 der EZ 1 GB 2 gegengerechnet werden.

Die Vertragsteile hielten einvernehmlich fest, dass die restlichen Ansprüche des Vermieters aus der Verlängerung des Mietvertrages zu dem Zeitpunkt fällig werden sollen, wenn die seinerzeit vom Mieter geleisteten Mietzinsvorauszahlungen von Euro 20.000 (s. Nachtrag vom 29.9.2010) sowie der Kaufpreis von Euro 76.000 laut Kaufvertrag hinsichtlich der Wohnung Topos 10 verbraucht sind. Dies bedeute, dass ab einem Zeitpunkt von 16 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses Bestandzinsen zu leisten seien. Die Verrechnung der Wertsicherungsbeträge erfolge zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt ohne Gegenverrechnung.

f) Nachtrag zum Mietvertrag vom 18.10.2012 (Nachtrag 4)

In dieser weiteren Vertragsergänzung kamen die Vertragsparteien überein, dass der Kündigungsverzicht des Vermieters - bei sonst gleichlautender Vertragslage - auf einen Zeitraum von insgesamt 51 Jahren erweitert werde.

g) Nachtrag zum Mietvertrag vom 11.4.2013 (Nachtrag 5)

In dieser Vertragsergänzung wurde der Kündigungsverzicht auf Vermieterseite um ein weiteres Jahr auf insgesamt 52 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses verlängert.

In den Verwaltungsakten der belangten Behörde findet sich ua. eine an das Finanzamt gerichtete Email der steuerlichen Vertretung mit nachstehendem Inhalt:

„.. Beiliegend der 3. Nachtrag zum Mietvertrag Bf. (St.Nr. 999999). Wie auf Seite 3 ausgeführt, sind ab dem 16. Jahr ab Beginn des Mietverhältnisses von Herrn P wieder Mietzinszahlungen iHv Euro 6.000 p.a. an Herrn Bf. zu leisten, da die Mietvorauszahlung (Euro 20.000) und der Kaufpreis (Euro 76.000), den Herr Bf. an Herrn P für den Wohnungskauf (Top 10) zu zahlen hat, gegenverrechnet werden. In der ESt-Eklärung 2010

wurde die Vorauszahlung iHv Euro 20.000 versteuert, so dass erst wieder Einnahmen im Jahr 2013 iHv Euro 4.000 und in den Folgejahren iHv Euro 6.000 zu versteuern sein werden. Der Kauf der Wohnung Top 10 durch Herrn Bf. von Herrn P und die Vermietung des Grundstücks auf 50 Jahre von Herrn Bf. an Herrn P sind voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte. Die gewählte Zahlungsmodalitäten erfolgen aus Vereinfachungsgründen. Der zukünftige Mietertrag iHv Euro 76.000 kann daher im Jahr 2012 nicht als zugeflossen angesehen werden, da noch keine Verfügungsmacht besteht bzw. die objektive Verfügungsmöglichkeit über diesen Betrag nicht gegeben ist (vgl. EStR Rz. 4601). Es sind somit Einnahmen ab dem Jahr 2013 zu versteuern. [.]"

Im Zuge der Veranlagung brachte die belangte Behörde bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Kaufpreis für die Wohnung Top 10 in voller Höhe (Euro 76.000) in Ansatz.

In der Bescheidbegründung begründete die belangte Behörde ihre Entscheidung wie folgt: "Seit 1.2.2010 mietet Herr P von Herrn Bf. das Grundstück 3 KG 2. einliegend der EZ 4 der KG 5. Im Jahr 2012 kauft Herr Bf. von Herrn P lt. Kaufvertrag vom 18.10.2012 die Wohnung Top 10 der EZ 1 KG 2. Lt. Pkt. III des Kaufvertrages haben die Vertragsparteien vereinbart, dass der Kaufpreis iHv. Euro 76.000 mit dem Mietzins gegenverrechnet wird, sodass der Käufer (Herr Bf.) nichts mehr zu zahlen hat. Das bedeutet: Einerseits Abfluss des Kaufpreises bei Herrn Bf. (Anm: gemeint wohl P) und andererseits Zufluss von Mietzinsen (Mietvorauszahlung) iHv Euro 76.000 bei Herrn Bf. im Jahr 2012."

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 gerichteten **Beschwerde** (in der Terminologie vor Inkrafttreten des FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, Berufung genannt) führte der Bf. aus, dass die Rechtsansicht der belangten Behörde unrichtig sei. Gegenständlich handle es sich nicht um eine Vorauszahlung, sondern um zwei Rechtsgeschäfte in Form eines Miet- und Kaufvertrages mit gegenseitiger Aufrechnung fälliger Forderungen. Der Forderungsbetrag des Bf. sei im Jahr 2012 die Jahresmiete, also Euro 6.000. Nur dieser Betrag könne mit der Gegenforderung des Herrn P gegengerechnet werden. Das Verfügen über einen noch nicht fälligen Anspruch löse für sich noch keinen Zufluss aus (Doralt, EStG-Kommentar, § 19 Tz. 24). Weiters sei eine Rückabwicklung des Geschäftes im Jahr 2013 wahrscheinlich.

Die belangte Behörde legte die gegenständliche Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem nach damaliger Rechtslage zuständigen UFS zur Entscheidung vor.

Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:

In Streit steht, ob die Hingabe der kaufgegenständlichen Eigentumswohnung (ETW) im Wert von Euro 76.000 wirtschaftlich gesehen eine Mietzinsvorauszahlung darstellt und demnach im Jahre des Zuflusses steuerlich zu erfassen ist, oder ob der Kaufpreis für diese ETW mit dem pro futuro anfallenden jährlichen Mietzins (Euro 6.000) gegenzurechnen ist und daher die Mieterträge pro rata temporis zufließen.

Aufgrund der vorliegenden Vertragslage ging die verfahrensgegenständliche ETW mit Abschluss des Kaufvertrages vom 18.10.2012 ins (zunächst außerbücherliche) Eigentum des Bf. über. Bereits die Vertragsurkunde enthielt eine Aufsandungserklärung, sodass die bücherliche Einverleibung des Objektes im Jahre 2013 unter der 8888 des GB CD erfolgen konnte. Dem Bf kamen somit bereits nach Abschluss des Kaufvertrages vom 18.10.2012 umfassende mit dem Eigentumsrecht verbundene Herrschaftsrechte über die Sache, wie etwa die Möglichkeit diese weiter zu veräußern, zu.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 gelten Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem diese zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie "tatsächlich und rechtlich" (VwGH 29.4.2010, 2007/ 15/0293) bzw. "rechtlich und wirtschaftlich" (VwGH 19.6.2002, 98/15/0142) verfügen kann. Ein Eigentumsübergang nach den Vorschriften den bürgerlichen Rechts ist nicht erforderlich (VwGH 12.12.78, 2090/78), wohl aber eine objektive und tatsächliche Verfügungsmacht eines in Geld ausdrückbaren Vorteils und nicht nur einer steuerlich unerheblichen Chance (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293). Subjektive Kenntnis der Verfügungsmöglichkeit ist dabei nicht gefordert (VwGH 8.5.73, 1768/72).

Nach Ansicht des Gerichtes reicht die Übertragung der Liegenschaft (ETW) in das (zunächst) außerbücherliche Eigentum des Bf. bereits aus, um von einem Zufluss eines geldwerten Vorteils im Ausmaß von Euro 76.000 sprechen zu können. Die von den Vertragsparteien gewählte Vorgangsweise stellt wirtschaftlich gesehen eine Mietzinsvorauszahlung dar. Dies indiziert auch die in der Vertragsurkunde (KV vom 18.10.2012) gewählte Diktion, wonach der Kaufpreis "gemäß den unten stehenden Bedingungen vom Verkäufer vorfinanziert wird".

Miet-(Pacht-)vorauszahlungen fließen prinzipiell nach allgemeinen Grundsätzen (§ 19 EStG 1988) zu, es sei denn, den Mietvorauszahlungen kommt Darlehenscharakter zu. Dies ist dann der Fall, wenn eine vom Fortbestand des Miet-(Pacht-)vertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens besteht (VwGH 10.10.1996, 94/15/0121; 23. 5. 2000, 2000/14/0060; 23. 2. 2010, 2008/15/0027). In diesem - hier unzweifelhaft nicht vorliegenden - Fall fließen dem Vermieter Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erst in dem Zeitpunkt und in der Höhe zu, als sie gegen die Darlehensvaluta aufgerechnet (kompensiert) werden.

Da der Bf. im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, somit mit Datum 18.10.2012, die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht in Bezug auf die ETW erlangt hatte und die Vertragsteile keinerlei Vorkehrungen dahingehend trafen, was denn bei einer Vertragsauflösung (etwa im Falle einer Kündigung des Bestandvertrages durch den Bestandnehmer) zu geschehen habe, ist von einem Zufluss eines geldwerten Vorteils (in Form einer Mietzinsvorauszahlung) in Höhe von Euro 76.000 auszugehen. Diesbezüglich ist anzumerken, dass der Bestandnehmer eine Vertragsauflösung seinerseits offenbar in keiner Weise in Erwägung zog; diesem kam es ausschließlich darauf an, dass der

Vermieter (Bf) und auch dessen Nachkommen das Bestandverhältnis zumindest über einen Zeitraum von 50 Jahren aufrecht bestehen lassen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die vom Bf. angedachte und gewollte Verrechnung des Mietzinses mit der übereigneten ETW pro rata temporis im Blickwinkel des § 19 EStG 1988 nicht verfängt.

Im Übrigen ergibt eine mit Datum 17.02.2016 vom erkennenden Gericht getätigte Grundbuchsabfrage, dass die streitverfangene ETW immer noch im Eigentum des Bf. steht. Eine in der Beschwerdeschrift angedeutete Rückabwicklung des Geschäfts - eine derartige wäre für die Beurteilung des Falles ohnedies nur bei einer Vertragsaufhebung ex tunc relevant - fand offensichtlich nicht statt.

Begründung gemäß § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Voraussetzung der genannten Art, die eine ordentliche Revision zulässig machen würden, liegen gegenständlich nicht vor. Einerseits wurde die Problematik der steuerlichen Beurteilung von Miet- bzw. Pachtzinsvorauszahlungen in zahlreichen höchstgerichtlichen Erkenntnissen behandelt, andererseits stellt die hier zu beurteilende Rechtsfrage keine wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts dar, welche im Lichte einer einheitlichen Rechtsanwendung bedeutsam wäre.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Februar 2016