

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, Beisitzer1 und Beisitzer2 im Beisein der Schriftführerin Sf in der Beschwerdesache H GesmbH & Co KG, Adresse, vertreten durch Firma Vertreter, über die Beschwerde gegen die Bescheide des FA X, vertreten durch Y, vom 29.6.2010, betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben. Die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2007 werden abgeändert. Die Berechnung der Einkünfte und deren Verteilung sind dem Ende der Entscheidungsgründe und den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Liegenschaft Adresse stand im Jahr 1990 im Miteigentum folgender Personen:

Robert H und Margit H

Helmut H und Veronika H

Günter H und Margit H

Wolfgang H und Herta H, sowie

Harald H und Tamara H.

Mit Mietvertrag vom 28.12.1990 wurde die Liegenschaft von den oben aufgezählten Miteigentümern ab 1.4.1990 auf unbestimmte Zeit an die Firma H GesmbH & Co KG zum monatlichen Mietzins von ATS 30.000,- vermietet.

In Punkt Siebentens des Mietvertrages vom 28.12.1990 wurde vereinbart, dass sämtliche von der Mieterin getätigten Investitionen und Umbauten bei Beendigung des Bestandverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter übergehen.

In den folgenden Jahren wurden an der Liegenschaft seitens der Mieterin Firma H GesmbH & CO KG, welche im gegenständlichen Verfahren Beschwerdeführerin (Bf.) ist, diverse umfangreiche Investitionen getätigt und hierfür jährlich eine Abschreibung gemäß § 7 EStG geltend gemacht.

Die Beteiligungsverhältnisse an der beschwerdeführenden KG betragen in den Streitjahren 2005 bis 2007:

Beteiligter	Anteil
Robert H	18%
Günter H	18%
Helmut H	18%
Harald H	18%
Wolfgang H	18%
H GmbH	10%

Am 14.10. 2002 wurde vom zuständigen Landesgericht das Konkursverfahren über die Bf. eröffnet, welches am 8.8.2003 nach rechtskräftiger Beendigung des Zwangsausgleichsverfahrens wieder aufgehoben wurde.

Zwecks Sanierung des Unternehmens wurde die Liegenschaft Adresse mit Kaufvertrag vom 24.3.2003 zum Kaufpreis von € 450.000,- an die Firma GmbH mit Sitz in Wien verkauft. Im Kaufvertrag ist unter Punkt Gewährleistung zugesichert, dass an dem Objekt keine wie immer gearteten Bestands- und Benützungsrechte dritter Personen bestehen das Objekt insofern lastenfrei übergeben wird.

Die Bf. hat ihr Unternehmen seit 1990 bis laufend an der Liegenschaft Adresse weitergeführt und ab März 2003 die Miete an die GmbH gezahlt.

Für die Jahre 2005 bis 2007 wurden seitens der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, das Finanzamt hat einen Feststellungsbescheid für das Jahr 2005 am 9.10.2006 erlassen und Einkünfte in Höhe von € 127.825,46 festgestellt und auf die Beteiligten (Gesellschafter Günter H, Harald H, Helmut H, Robert H und Wolfgang H zu je 18% und H GmbH zu 10%) verteilt.

Im Jahr 2010 fand eine abgabenbehördliche Prüfung gem. § 150 BAO im Unternehmen der Bf. betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2005 bis 2007 statt.

Nach einer in der mündlichen Verhandlung erfolgten Einschränkung des Berufungs- bzw. Beschwerdebegehrens in dem Punkt "berichtigte Kundenforderungen" (Tz 4 des Bp-Berichts) auf die aufwandswirksame Berücksichtigung der auch vom Finanzamt außer Streit gestellten Beträge in Höhe von € 4.433,60 (2005), € 567,12 (2006) und € 3.577,48 (2007) und der Nichtaufrechterhaltung des Antrages auf Verzinsung der Verrechnungskonten besteht noch Streit über die folgende von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung:

TZ 3: Ausscheidung Mieterinvestitionen:

Laut Mail von Helmut H vom 5.5.2010 Punkt 1 sei der Mietvertrag zwischen der Hausgemeinschaft H und der Bf. vor dem Verkauf der Liegenschaft mit 28.2.2003 aufgelöst worden. Die Mieterinvestitionen sind daher gemäß Punkt Siebentens des Mietvertrages an die Eigentümer (Hausgemeinschaft) übergegangen. Das Wirtschaftsgut Mieterinvestitionen mit dem Restbuchwert € 340.581,26 ist von der Betriebsprüfung in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2005 daher ausgeschieden worden.

Die in den Jahren 2005 bis 2007 in Höhe von jeweils € 17.898,78 geltend gemachten Afa Beträge für Mieterinvestitionen sind von der Betriebsprüfung nicht als Aufwand anerkannt worden.

Am 29.6.2010 wurde für das Jahr 2005 nach Wiederaufnahme des Verfahrens ein neuer berichtigter Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO, sowie für die Jahre 2006 und 2007 erstmalige Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO erlassen und die Einkünfte auf die Beteiligten verteilt.

Die Höhe der nach der Betriebsprüfung festgestellten Einkünfte betrug:

2005: € 234.668,15; 2006: € 28.462,90 und 2007: € 113.329,91.

Die Bf. erhob fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) und erklärte, dass aus Sicht der Bf. lediglich ein durch die wirtschaftliche Notlage der Jahre 2002/2003 sich ergebender Wechsel des Vermieters vorliege. Die finanzierende Bank habe einem Ausgleichsverfahren ohne Gebäudeverkauf die Zustimmung verweigert, sodass der Notverkauf zur Bedienung der Bankschulden aus dem Verkaufserlös erfolgen habe müssen. Ein Verkaufswille habe nicht bestanden. Die Bf. vertrete die Meinung, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die geltend gemachten jährlichen Abschreibungsbeträge in den Jahren 2005 bis 2007 anzuerkennen seien.

In der Berufung wurde außerdem die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Im Jahr 2013 wurde seitens der Bf. ein Gedächtnisprotokoll vom 21.5.2013 erstellt vom Eigentümer bzw. Geschäftsführer der GmbH Günter K. nachgereicht, aus welchem nach Ansicht der Bf. hervorgeht, dass eine bestandsfreie Übernahme der Liegenschaft keinesfalls im Interesse der neuen Eigentümerin gelegen war, vielmehr war das

Mietverhältnis bekannt und erwünscht, um mit den Mieteinnahmen die Finanzierung der Liegenschaft zu bedienen.

Herr Günter K. bestätigt in diesem Protokoll, dass er im Rahmen eines Notkaufes von der Familie H im Jahr 2003 die Liegenschaft gekauft habe, weil er dieser aus langjähriger Freundschaft helfen wollen. Der Kaufpreis von € 450.000,- ergebe sich unter Berücksichtigung dieser Aspekte, in einem anderen Fall wäre dieser deutlich höher ausgefallen. Herr Günter K bestätigte, dass ihm zum Zeitpunkt des Kaufes das Mietverhältnis zwischen der Familie H und der Bf. bekannt gewesen sei und dieses im Einvernehmen weiterbestehen habe sollen. Diesbezüglich sei eine mündliche Vereinbarung getroffen worden. Alle weiteren Arbeiten am Haus sollten wie bisher von der Mieterin (Bf.) selbst durchgeführt werden.

Der Vertragspassus " keine wie immer gearteten Bestands- und Benützungsrechte dritter Personen" im Kaufvertrag sei durch den Vertragsersteller fälschlicherweise entgegen der mündlichen Vereinbarung aufgenommen worden, was jedoch nicht dem beiderseitigen Vertragswillen entsprochen habe. Ein neuer Mietvertrag sei vereinbarungsgemäß nicht abgeschlossen worden, weshalb sich für die Firma H keine Veränderungen ergäben hätten.

Dem Vertreter des Finanzamtes wurde zur Wahrung des Parteienghört zu Beginn der mündlichen Verhandlung das von der Bf. nachgereichte Gedächtnisprotokoll vom 21.5.2013 zur Kenntnis gebracht.

Die Bf. führte in der mündlichen Verhandlung aus, dass das Gebäude nach dem Eigentümerwechsel unverändert genutzt worden sei, der Mietvertrag auf den neuen Eigentümer übergegangen sei und eine Übertragung der Mieterinvestitionen auf die Gesellschafter nie intendiert gewesen sei.

Der Verkauf sei Folge der wirtschaftlichen Notlage der Bf. gewesen. Die Fortsetzung des Mietverhältnisses mit der Bf. sei im Interesse des Geschäftsführers der Käuferin gewesen.

Für den Fall der Nichtstattgabe dieses Beschwerdepunktes stellte der Vertreter der Bf. den Antrag auf Berichtigung in der Wurzel gem § 4 Abs. 2 EStG.

Der Vertreter der Amtspartei wies darauf hin, dass es auch möglich gewesen wäre im Kaufvertrag den Eintritt der Käuferin in den Mietvertrag zu vereinbaren, jedoch im Gegenteil im Kaufvertrag Bestandfreiheit zugesichert worden sei.

Ein vorliegender nicht unterschriebener Mietvertragsentwurf vom Dezember 2003 weise nach Ansicht des Finanzamtes auf die Möglichkeit eines beabsichtigten Mietvertragsabschlusses hin.

Der bei der Verhandlung anwesende Gesellschafter Helmut H widersprach diesem Vorbringen insofern, als er mitteilte, dass die neue Hausverwaltung im Glauben es existiere kein Mietvertrag diesen Entwurf von 12/2003 der Bf. übersandt habe. Dieser Mietvertragsentwurf sei jedoch nie unterschrieben worden, da die mündliche Vereinbarung

mit dem Geschäftsführer der Käuferin Herrn K. darauf abgezielt habe, den ursprünglichen Mietvertrag weiterhin in Geltung zu lassen und das Mietverhältnis fortzuführen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob im Rahmen der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO der Bf. für die Jahre 2005 bis 2007 die AfA Beträge für Mieterinvestitionen in den Jahren 2005 bis 2007 von jeweils € 17.898,78 als Aufwand zu berücksichtigen sind (TZ 3 BP Bericht).

Das Bundesfinanzgericht geht im vorliegenden Fall von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Die Firma H GmbH & Co KG hat seit 1990 das Gebäude als Unternehmenssitz von der Eigentümergemeinschaft gemietet (Mietvertrag vom 28.12.1990). Ab dem Jahr 1990 bis 2003 war das Gebäude im Miteigentum der fünf Gesellschafter der Bf. und ihrer Ehegattinnen. Die getätigten Mieterinvestitionen wurden von der mietenden Bf. jährlich als Aufwand gem § 7 EStG abgeschrieben.

Im Mietvertrag vom 28.12.1990 ist unter Punkt Siebentens vereinbart, dass die Mieterinvestitionen bei Beendigung desselben entschädigungslos an die Vermieter übergehen.

Nach Eröffnung des Konkurses über die Bf. im Jahr 2002 forderte die Bank für die Zustimmung zum Ausgleich den Verkauf des Betriebsgebäudes, damit die Bf. die Zinsen bedienen konnte. Der Verkauf der Liegenschaft samt Gebäude erfolgte mit Vertrag vom 24.3.2003 an die GmbH vertreten durch ihren Geschäftsführer Herrn Günter K. zum Kaufpreis von € 450.000,-. Im Kaufvertragsformular wurde der Passus, dass das Gebäude vollkommen lastenfrei übergeht, irrtümlich nicht vom Vertragsersteller gestrichen.

Laut übereinstimmenden Angaben der Bf. in der Berufung (Beschwerde) und in der mündlichen Verhandlung, sowie des Geschäftsführers der Käuferin im Gedächtnisprotokoll vom 21.5.2013 bestand der Wille der Vertragsparteien in einer unveränderten Weiterführung des Mietverhältnisses. Dies ergibt sich auch daraus, dass ab März 2003 die vereinbarte Miete unverändert wie bis Februar 2003 an die früheren Eigentümer nunmehr an die Käuferin bezahlt wurde, welche in den bestehenden Mietvertrag eingetreten ist.

Auch wurde bzw. wird das Gebäude seit 1990 bis dato und so auch während des gesamten Streitzeitraumes von der Bf. durchgehend zu Betriebszwecken genutzt.

Rechtliche Würdigung:

Das Bundesfinanzgericht vertritt aufgrund der Aktenlage, der Angaben der Bf. in der Beschwerde und Verhandlung und der Angaben des Günter K. als Geschäftsführer der

Käuferin im Gedächtnisprotokoll vom 21.5.2013 die Ansicht, dass der von der Bf. in den Jahren 2005 bis 2007 geltend gemachte Aufwand für Mieterinvestitionen zu Recht beansprucht wurde.

Es liegt keine Auflösung oder formelle Kündigung des Mietvertrages vom 28.12.1990 und auch kein nach dem Verkauf abgeschlossener neuer Mietvertrag vor, sondern der Mietvertrag wurde zwischen der Bf. und der neuen Eigentümerin fortgesetzt. Die Käuferin ist in die Stellung der Eigentümergemeinschaft eingetreten. Dafür spricht, dass der Vertragswille durch Angaben beider Parteien über das Bestehen einer mündlichen Vereinbarung bestätigt wird, vor allem wurde die Höhe der Miete nicht verändert. Auch sonst wurde das Mietverhältnis unverändert weitergeführt.

Die Aussage des Helmut H im mail vom 5.5.2010 ist im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen als juristisch nicht exakte Wertung des vorliegenden Sachverhaltes anzusehen.

Auch der OGH führt in seinen Entscheidungen "Ob228/01 vom 29.11.2001 und 2Ob527/91 vom 15.5.1991 aus, dass § 1120 ABGB, welcher das Prinzip "Kauf bricht Miete" abschwächt, anzuwenden ist, wenn der Bestandnehmer die Sache tatsächlich in Gebrauch genommen hat und ein Bestandvertrag vorliegt. In einem derartigen Fall kommt dem Bestandverhältnis erhöhte Bestandskraft zu.

§ 1120 ABGB lautet: " Hat der Eigentümer das Bestandstück an einen anderen veräußert und ihm bereits übergeben, so muss der Bestandinhaber, wenn sein Recht nicht in den öffentlichen Büchern eingetragen ist (§1095), nach der gehörigen Aufkündigung dem neuen Besitzer weichen. Er ist aber berechtigt, von dem Bestandgeber in Rücksicht auf den erlittenen Schaden und entgangenen Nutzen eine vollkommene Genugtuung zu fordern."

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass dem von der Bf., welche im Rechtsbesitz des Bestandobjektes war, mit den bisherigen Eigentümern begründeten Bestandverhältnis Bestandskraft zukam, zumal die neue Eigentümerin das Bestandverhältnis nicht aufgekündigt, sondern im Gegenteil die weiterbestehende Nutzung des Bestandobjektes durch die Bf. hingenommen und das dafür von der Bf. in (unveränderter Höhe) bezahlte Mietentgelt angenommen hat.

Der im Kaufvertrag enthaltenen Zusicherung des Nichtbestehens von Bestandrechten Dritter, kommt angesichts der Verhältnisse keine Bedeutung zu.

Aus den dargelegten Gründen ist davon auszugehen, dass das Mietrecht der Bf. nach dem Verkauf fortbestanden hat und die Mieterinvestitionen im Betriebsvermögen geblieben sind, weshalb die Bf. zur weiteren Geltendmachung der AfA von diesen Investitionen berechtigt ist.

Der Beschwerde ist daher in diesem Punkt Folge zu geben und die AfA für Mieterinvestitionen in den Jahren 2005 bis 2007 in Höhe von jeweils € 17.898,78 bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 7 EStG zu berücksichtigen.

Im Punkt "berichtigte Kundenforderungen" wird der Beschwerde im von der Bf. eingeschränkten Umfang stattgegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und deren Verteilung ist der folgenden Berechnung und den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Berechnung Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 bis 2007:

Einkünfte	2005	2006	2007
Laut Betriebsprüfung	234.668,15	28.462,90	113.329,91
anerkannte Mieterinvestition	-17.898,78	-17.898,78	-17.898,78
anerkannte Kundenforderungen	-4.433,60	-567,12	-3.577,48
Einkünfte laut Erkenntnis	212.335,77	9.997,00	91.853,65

Zulässigkeit einer Revision

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.

Die ordentliche Revision ist nicht zuzulassen, da eine eindeutige die Rechtsfrage lösende Judikatur zum Weiterbestehen von Mietverhältnissen bei Eigentümerwechsel vorliegt.

Wien, am 7. Februar 2017