

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der UK, 1000, MStr, vom 28. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 16. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer 1999 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.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Mieterin einer Wohnung in 1000 , MStr . 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 Versicherung hinterlegt wird. Im gegenständlichen Fall hinterlegten die Bw. und deren Gatte eine Barkaution in Höhe von S 1.000.000,-- (siehe Zusatzvereinbarung vom 10.12.1997) als Sicherstellung. Dieser Kautionsbetrag wird vom Vermieter an eine Tochtergesellschaft weitergegeben. Jährlich werden dem Vermieter Zinserträge aus diesen Kautioenen von der Tochtergesellschaft überweisen, die für den Vermieter als zusätzlicher Ertrag aus den vermieteten Objekten gewertet werden. Da die Bw. in dieser Zusatzvereinbarung bestimmt, wie mit den Erträgen zu verfahren ist, wurden diese der Bw. vom Finanzamt als Erträge aus der Hingabe der Kautionszugerechnet (1996-1998: je S 52.558,- sowie 1999 – 2001 je S 37.100,--).

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 berief die Bw. mit folgender Begründung:

"Die neu hervorkommenen und im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemachten Tatsachen sind nicht geeignet, den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid abzuändern.

Aufgrund der zwischen der VVAG, meines Mannes und mir getroffenen Vereinbarung hatte ich keinen Anspruch auf Zinserträge aus der überlassenen Kaution. Ich habe auf derartige Zinserträge ausdrücklich verzichtet. Die VVAG war im Gegenzug bereit, das Mietobjekt mit erheblichem Mitteleinsatz nach meinen Wünschen umzubauen und auszustatten. Zinserträge, die mit in keiner Weise zugeflossen sind, können daher nicht Gegenstand der Besteuerung sein.

Für den Fall, daß meiner Berufung dem Grund nach kein Erfolg gegeben werden sollte, mache ich geltend, daß die VVAG ihren Mietern aus wirtschaftlichen grünen einen eventuellen Zinsertrag nur in jener Höhe zurechnen könnte, in der sie ihn selbst netto (nach Abzug von Steuern, mindestens also der Kapitalertragssteuer) bezieht. Ich beantrage daher in eventu die entsprechende Reduzierung des fiktiven Hinzurechnungsbetrages."

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

"Wie im § 2 der Zusatzvereinbarung vom 3.12. 1997 angeführt, verzichtet die Bw. und ihr Gatte auf eine Verzinsung des Kautionsbetrages. Sie bestimmen, 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 § 5 wird noch bestimmt, dass wenn der Mietvertrag endet, der Kautionsbetrag zurückzuzahlen ist. Dabei ist zu beachten, dass solche Kautioen 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 erfolgen hat, er bestimmt auch, dass dieser Zinsanteil als Mietzinsbestandteil zu sehen ist.

Weiters ersucht der Bw. den fiktiven Hinzurechnungsbertrag um die auf diesen Zinsertrag entfallenden Steuern (KESt) zu reduzieren. Dazu ist anzuführen, dass der Vermieter den Ertrag aus der Kaution als Miettertrag der Körperschaftssteuer unterzieht und dass für diesen Ertrag keine KESt angefallen ist."

Dagegen brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein, welchen sie wie folgt begründete:

"Es ist unzulässig, mir Abgaben für Zinserträge vorzuschreiben, die nicht mir, sondern der VVAG zugeflossen sind. Es kann nicht rechtens sein, die Zinserträge aus der von mir und meinem Mann hinterlegten Kaution doppelt zu besteuern: sie einmal zu Lasten der VVAG als Miettertrag der Körperschaftssteuer zu unterziehen und ein zweites Mal zu unseren Lasten der Einkommensteuer zu unterziehen."

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Wiederaufnahme:

Der Veranlagungsabteilung des Finanzamts war die Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag der 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.

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, BStBl 1986 II 557). Zu den Erträgen gehören beispielsweise vertragliche oder gesetzliche Zinsen.

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

"Wie im § 2 der Zusatzvereinbarung vom 3.12. 1997 angeführt, verzichten die Bw. und deren Gatte auf eine Verzinsung des Kautionsbetrages. Sie bestimmen, dass die erzielbaren Zinsen der VVAG als Differenz auf den angemessenen Mietzins, sohin als Mietzinsbestandteil zusteht, um ihre laufenden monatlichen Mietzinsverpflichtungen gering zu halten. In § 5 wird noch bestimmt, dass wenn der Mietvertrag endet, der Kautionsbetrag zurückzuzahlen ist. Dabei ist zu beachten, dass solche Kautioen im Zusammenhang mit einem Mietvertrag verzinst werden müsssen (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 erfolgen hat, er bestimmt auch, dass dieser Zinsanteil als Mietzinsbestandteil zu sehen ist."

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

1997: ATS 4.166,67

1998 – 2001: je ATS 50.000,--

Diese Zinsgutschriften wurden bei der Bw. und deren Gatten jeweils zur Hälfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen berücksichtigt.

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, ZI. 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 die Bw. mit der Vorausverfügung in der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über die Verzinsung der Mietkaution verfügt, sodass ihr diese Verzinsung in dem Zeitpunkt als zugeflossen gilt, in dem sie dem Vermieter zufließt.

Mit den in der Berufung und im Vorlageantrag vorgebrachten Argument, daß es unzulässig sei, ihr Abgaben für Zinserträge vorzuschreiben, die nicht ihr, sondern der VVAG zugeflossen seien und es nicht rechtmäßig sein könne, die Zinserträge aus der hinterlegten Kautionssumme doppelt zu besteuern, ist für die Bw. nichts zu gewinnen, da auch für den Fall, daß die Bw. die Kautionssumme selbst veranlagt hätte und von den erwirtschafteten Zinsen einen Teil der Miete bezahlt hätte,

die Zinserträge beim Mieter steuerpflichtig wären und beim Vermieter ein Mietertrag vorliegen würde.

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 zuständen. Es ist somit erwiesen, daß sich die gesamte (monatliche) Miete im vorliegenden Fall zusammensetzt aus der von der Bw. bezahlten Barmiete und der Mietzinsersparnis, welche aus dem Zinsertrag aus der Veranlagung der hinterlegten Kaution resultiert.

Weiters ersuchte die Bw. den fiktiven Hinzurechnungsbertrag um die auf diesen Zinsertrag entfallenden Steuern (KEST) zu reduzieren. Dazu hat bereits das Finanzamt ausgeführt, dass der Vermieter den Ertrag aus der Kaution als Mietertrag der Körperschaftssteuer unterzieht und dass für diesen Ertrag keine KESt angefallen ist.

Die gewählte Konstruktion, wonach die Bw. dem Vermieter die Zinsen zur Reduktion seiner monatlichen Miete überläßt, ist daher so zu bewerten, dass die Bw. einen steuerpflichtigen Zinsertrag gemäß § 27 Abs.1 Z. 4 EStG 1988 erzielt, welchen sie 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