



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0626-W/13

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.Bw., vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer Stb. und WP GmbH, 1010 Wien, Hegelgasse 8/22, vom 1. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 12. September 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist seit 23.12.2003 österreichische Staatsbürgerin und erwarb mit Kaufvertrag vom 3.8.2001 357/1690 Anteile an einem Gebäude in Adr.Liegensch.. Diese Anteile betreffen zwei Geschäftslokale, welche vermietet wurden. Die Eintragung ins Grundbuch erfolgte im März 2004.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Ad Ermittlung der Einkünfte)

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt (ausnahmslos) nach dem Prinzip der Gegenüberstellung der Einnahmen zu den Werbungskosten. Für die zeitliche Zuordnung gilt das Zu- und Abflussprinzip nach § 18 Abs. 1 und 2 EStG. Entnahmen gelten als in dem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen (Bw.) zugeflossen sind. Werbungskosten sind für das Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Mit Schreiben vom 10.8.2001 wäre den Mietern der betreffenden Mietobjekte seitens der Fa. I. GmbH mitgeteilt worden, dass die Objekte mit Kaufvertrag vom 3.8.2001 an die Bw. verkauft und daher ab diesem Zeitpunkt die Miete direkt an die Bw. zu bezahlen sei.

Die Bw. hätte nicht den Erhalt der Mietzahlungen bestritten, jedoch hätten die erhaltenen Mietzahlungen bis zur Entscheidung der ausländischen Grunderwerbskommission an die Fa. I. GmbH weitergeleitet werden müssen. Zum Nachweis wurde von der Bw. ein Schriftstück vom 20.10.2004 vorgelegt, wonach die Verkäuferin der Liegenschaft den Erhalt von € 20.000,00 für das Jahr 2002 bzw. ein Schriftstück vom 21.6.2006, wonach der Erhalt von € 9.450,80 für 2001, € 20.485,62 für 2002 und € 17.194,47 für 2003 bestätigt worden wäre.

Diese beiden Schreiben wurden von der Bw. selbst handschriftlich verfasst und zur Unterschrift der Geschäftsführerin der Fa. I. GmbH, Frau C. vorgelegt. Lt. BP handle es sich dabei um Gefälligkeitsbestätigungen, da es im allgemeinen Geschäftsgebrauch unüblich sei Zahlungen ohne Gegenleistungen weiter zu geben. Bei tatsächlichem Zufluss sei zudem von einer privaten Mittelverwendung auszugehen, welche die Einkünfte nicht schmälern könne. Die Verfügungsgewalt der Bw. würde auch dadurch untermauert, dass in der Klage vom 21.11.2005 durch die Bw. die zu geringen Mietzahlungen ab Dezember 2002 eingeklagt worden wären.

Die Weitergabe von Einnahmen wäre somit nicht anerkannt und die Einnahmen lt. vorgelegten Erklärungen festgesetzt worden. Bei der Berechnung der Afa wäre lt. ESt-RL 20% betreffend Grund und Boden ausgeschieden worden.

Weiters wären zwei Belege vom 18.4.2002 vorgelegt worden, dass durch die Rechtsanwälte M., P., G., J., R. und S. ab 7.3.2002 die Ansprüche gegen die Mieter verfolgt worden wären. Die Bezahlung dieser beiden Belege hätte jedoch nicht nachgewiesen werden können, und sei die Behauptung, dass die Anwaltskanzlei keine Zahlungsbestätigungen geben würde nicht glaubhaft.

Ermittlung der Einkünfte lt. BP:

	2001	2002	2003

Einnahmen	123.466,36	22.766,20	22.766,20
- Betriebskosten	15.094,91	7.361,60	8.437,48
- Zinsen	1.341,49	930,30	5.672,77
- AfA	13.801,58	2.006,00	2.006,00
- Rechtskosten			
- Telefonkosten			
Einkünfte aus V+V	92.228,38	12.468,30	6.649,95

In der fristgerechten Berufung wurde beantragt, die Einnahmen aus Vermietung unter Verweis auf die nachfolgenden Einwendungen für die Jahre 2001 bis 2003 nicht festzusetzen:  
 Zurechnung der Einnahmen 2001 bis 2003)

Die Bw. sei tatsächlich erst im März 2004 Eigentümerin des Grundstückes geworden. Dieser Umstand wäre von der BP ignoriert worden. Im Kaufvertrag vom 3.8.2001 wäre ein Passus vorgesehen gewesen, dass der Kaufvertrag erst nach Genehmigung durch die Ausländergrundverkehrsbehörde Wirksamkeit erlangen würde. Das Verfahren hätte mehr als 2 Jahre gedauert und hätte die Bw. in diesem Zeitraum keinerlei Eigentumsrechte ausüben können. Die Verkäuferin hätte sich vielmehr bemüht die zwei Geschäftsjahre anderweitig zu veräußern.

Erst mit Genehmigung des Kaufvertrages im Jänner 2004 und Eintragung ins Grundbuch im März 2004 sei das Eigentum auf die Bw. übergegangen. Der Kaufpreis wäre entsprechend erst im Jänner 2004 überwiesen worden.

Das von der BP zitierte Schreiben der Fa. I. GmbH vom 10.8.2001, welches die Mieter anweist, ab dem Zeitpunkt des Kaufvertrages die Miete direkt an die Bw. zu bezahlen, stehe damit im Zusammenhang, dass die Verkäuferin wenige Tage zuvor (3.8.2001) den Kaufvertrag unterfertigt hätte. Zu diesem Zeitpunkt wäre die Verkäuferin noch der Meinung gewesen, dass der Verkauf rechtsgültig abgeschlossen worden wäre. Diese Meinung wäre in der Folge revidiert worden und hätte die Verkäuferin die Rückzahlung der Mieten von der Bw. gefordert und auch erhalten (Beilage 3 betreffend Rechtsanwaltschreiben vom 12.3.2003).

Die Bw. sei somit unbestritten erst im März 2004 grundbürgerliche Eigentümerin geworden und im Zeitraum 8/2001 bis Ende 2003 auch nicht wirtschaftliche Eigentümerin gewesen, dies belege der Umstand, dass von der Verkäuferin auch anderweitige Verkaufsbemühungen gesetzt worden wären. Auch hätte der Notar bestätigt, dass die Mieteinnahmen lt. Kaufvertrag der Verkäuferin zugestanden seien (Beilage 4 betreffend Rechtsanwaltsschreiben vom

29.11.2006). Weiters würde ein Nachtrag zum Kaufvertrag existieren (Beilage 5), in welcher die volle Weitergabe bis zur Einverleibung schriftlich vereinbart worden wäre.

Selbst bei Annahme, dass die Bw. bereits wirtschaftliche Eigentümerin gewesen wäre, würde es sich bei der Weitergabe der Mieten an die Fa. I. GmbH nicht um Rückzahlungen ohne Gegenleistungen handeln, sondern sei es evident, dass auf Grund der nicht erfolgten Bezahlung des Kaufpreises an die Verkäuferin diese auf die Weitergabe der Mieten bestanden hätte. Dass im Zuge der BP lediglich eine Sammelbestätigung mit der Unterschrift von Fr. C. vorgelegt worden wäre, läge darin, dass die zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin der Fa. I. GmbH den Empfang der weitergegebenen Beträge jeweils auf einer Reihe von Zahlungsbelegen bestätigt hätte. Der BP wäre jedoch einfacherweise lediglich die Sammelbestätigung vorgelegt worden. Es hätte sich somit nicht um private Mittelverwendung gehandelt.

Zusätzlich wären immer wieder Barbeträge übergeben worden. Die Bankauszüge könnten jederzeit (nochmals) vorgelegt werden. Der Zahlungsfluss sei somit belegt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht, dass die Bw. im gesamten Zeitraum 2001 bis 2003 noch nicht zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft gewesen wäre und daher die Einkünfte steuerlich nicht zuzurechnen seien. Lt. Nachtrag zum Kaufvertrag wären die Mieten ausdrücklich auf Rechnung der Verkäuferin übernommen worden, die Bw. hätte das Geld wie eine Hausverwaltung zwar in Empfang genommen, jedoch weitergeleitet. Zum Nachweis der Weiterleitung der Beträge wurde eine Aufstellung der Bankkontozahlungen vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Rechtslage: Zurechnung der Einkünfte, wirtschaftliches Eigentum)

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Vor Zurechnung eines Wirtschaftsgutes ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über ein Wirtschaftsgut eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht. Der wirtschaftliche Eigentümer muss auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz des Wirtschaftsgutes in der Lage sein, mit diesem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (VwGH 14.4.1986, 84/15/0207 und Vorjudikatur).

Die genannten Voraussetzungen wirtschaftlichen Eigentums sind im allgemeinen nach Übergabe einer Liegenschaft an den Erwerber auf Grund eines die Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums begründenden Rechtsgeschäftes auch dann verwirklicht, wenn die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Erwerbers im Grundbuch noch nicht durchgeführt wurde (VwGH 14.9.1972, 54/72)

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Laut Lehre und Rechtsprechung sind die Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, § 2, Tz 142, VwGH vom 25.2.1997, 92/14/0039, vom 21.7.1998, 93/14/0149, vom 29.5.1990, 90/14/0002, vom 19.11.1998. 97/15/0001, vom 24.2.2004, 2000/14/0186 und weitere).

Aus § 4 Abs. 3 EStG ergibt sich, dass bei der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten nach Wahl des Steuerpflichtigen die geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt werden können.

Im vorliegenden Fall ist strittig, wem die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft für die Jahre 2001 bis 2003 zuzurechnen sind. Die Bw. bestreitet nicht den Erhalt der Mieteinnahmen, jedoch deren einkommensteuerliche Zurechnung, da diese weitergegeben worden wären.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass zufolge der Vereinbarung vom 28.9.2001 die Bw. nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft im Zeitraum 2001 bis 2003 anzusehen sei, daher die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle nicht zugerechnet werden dürfen. Die Bw. wäre somit im Zeitraum 2001 bis 2003 nicht wirtschaftliche Eigentümerin gewesen.

Lt. Berufungseinwendung wäre die Liegenschaft tatsächlich erst mit Eintragung ins Grundbuch im März 2004 erworben worden und hätte die Bw. ab dem Kaufvertrag vom 3.8.2001 bis zum Jahr 2003 die Mieteinnahmen weitergegeben. Der Kaufvertrag wurde erst nach zwei Jahren durch Genehmigung durch die Ausländergrundverkehrsbehörde wirksam und hätte die Bw. in diesen zwei Jahren keinerlei Eigentümerrechte ausüben können. Erst im Zusammenhang mit der grundbürgerlichen Durchführung sei auch der Kaufpreis entrichtet worden. Die Verkäuferin hätte daher zu Recht die Rückzahlung der von den Mietern erhaltenen Beträge gefordert und auch erhalten.

Die Verkäuferin und die Bw. vereinbarten mit Nachtrag zum Kaufvertrag vom 28.9.2001, dass für die Zeit bis zur Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Käuferin die Einnahmen aus den vermieteten kaufgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekten von der Käuferin auf Rechnung der Verkäuferin eingezogen werden, diese aber verpflichtet sei die Einnahmen im vollen Umfang – abzüglich der Betriebskosten – an die Verkäuferin weiter zu überweisen.

Die Verkäuferin hätte somit aufgrund der nichterfolgten Bezahlung des Kaufpreises an die Verkäuferin auf die Weitergabe der Mieten bestanden. Zur Einhaltung der im Nachtrag vereinbarten Weiterleitungspflicht wurde eingewendet, dass der BP einfacheitshalber nur eine "Sammelbestätigung" vorgelegt worden wäre, es gäbe aber eine Reihe von Zahlungsbelegen, neben Barzahlungen wären eine Unzahl von Überweisungen an die Verkäuferin durchgeführt worden, der Zahlungsfluss sei damit zweifelslos belegt.

Die von der Bw. vorgelegten Sammelbestätigungen (handschriftliche Bestätigungen durch die Verkäuferin – Geschäftsführerin der Fa. Fa. I. GmbH) wurden vom Finanzamt als Mittelverwendung bzw. Gefälligkeitsrechnungen beurteilt, da es im allgemeinen Geschäftsgebrauch unüblich ist, Zahlungen ohne Gegenleistung weiter zu geben und der Zahlungsfluss über die Weiterleitung dieser Einnahmen nicht belegt worden wäre.

Im vorliegenden Fall ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Im Rahmen des Kaufvertrages vom 3.8.2001 wurde bis zur rechtskräftigen Genehmigung der Ausländergrundverkehrsbehörde die Zahlung monatlicher Raten von S 20.000,00 an die Verkäuferin der Liegenschaft vereinbart, jedoch mit einem Nachtrag zum Kaufvertrag vom 28.9.2001 ergänzend vereinbart wurde, *"dass für die Zeit bis zur Einverleibung des Eigentumsrechtes die Käuferin die Einnahmen aus den vermieteten kaufgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekten von der Käuferin auf Rechnung der Verkäuferin eingezogen werden, diese aber verpflichtet ist die Einnahmen im vollen Umfang, aber abzüglich der Betriebskosten, an die Verkäuferin weiter zu überweisen."*

Bereits mit Schreiben vom 10.8.2001 wurde die Mieterin eines Geschäftslokales (Frau Sch.) über den Verkauf der Liegenschaft informiert und ersucht, die Miete ab diesem Zeitpunkt direkt an die Bw. zu bezahlen. Mit Schreiben eines Rechtsanwaltes der Bw. vom 18.4.2002 wird die Verfolgung der Ansprüche gegen die Mieterin (Frau Sch.) bestätigt.

Als Nachweis der Weiterleitung der Zahlungen an die Verkäuferin wurden zwei handschriftlich verfasste Bestätigungen vom 20.10.2004 und 21.6.2006 über den Erhalt von € 20.000,- betreffend das Jahr 2002 bzw. € 9.450,80, € 20.485,62 und € 17.194,47 betreffend die Jahre 2001 bis 2003 vorgelegt. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde ergänzend eine Aufstellung der Banküberweisungen für die Jahre 2001 bis 2003 zum Nachweis vorgelegt.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist festzustellen, dass auch in Hinblick auf die fehlende Genehmigung der Ausländergrundverkehrsbehörde betreffend die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an der Liegenschaft die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich ist. Wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft ist auch möglich, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt ist. Wirtschaftliches Eigentum bedeutet, dass der Käufer bereits in der Lage ist, das Grundstück zu gebrauchen und zu nutzen und von dieser Herrschaftsgewalt jeden auszuschließen.

Dazu ist anzumerken, dass es für die ertragsteuerliche Betrachtung an einer ausdrücklichen Bestimmung fehlt, die steuerlichen Auswirkungen erst mit Erteilung einer Genehmigung durch die Ausländergrundverkehrsbehörde eintreten zu lassen (VwGH 26.3.2003, 97/13/0052).

Für die Zurechnung von Einkünften ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, als wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Bei der Zurechnung von Einkünften kommt es somit auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an. Im Zweifelsfall ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern (VwGH 26.9.2000, 98/13/0070).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. mit der Verkäuferin einvernehmlich vereinbart, dass für die Zeit bis zur Einverleibung des Eigentumsrechtes die Einnahmen aus den vermieteten kaufgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekten von der Käuferin (Bw.) auf Rechnung der Verkäuferin eingezogen werden, diese aber verpflichtet sei, die Einnahmen im vollen Umfang (abzüglich der Betriebskosten) an die Verkäuferin weiter zu überweisen.

Unter Bezugnahme auf die vorgelegte Bestätigung über die Banküberweisungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden von der Bw. im Zeitraum 2001 bis 2003 nachweislich folgende Beträge (brutto) an die Verkäuferin überwiesen: € 1.664,2, € 8.521,- und € 4.140,-.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung lautet daher wie folgt.

	2001 in ATS	2002 in Euro	2003 in Euro
Einkünfte aus V+V	92.228,38	12.468,30	6.649,95
abzgl. weitergeleitete Beträge netto	-19.003,24	-7.134,00	-3.450,00
ergibt Einkünfte aus Vermietung lt. BE	73.225,14	5.334,13	3.199,35

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 18. März 2013