



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 19. Juli 2005 gegen den Bescheid des FA vom 16. Juni 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Verwendete Abkürzungen:

RJ

RJ

EJ

EJ

F-Straße

F-Straße

FJ

FJ

H-Gasse

H-Gasse

R

R

E

E

S-Gasse

S-Gasse

HJ

HJ

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Vermietergemeinschaft bestehend aus dem Ehepaar Herrn FJ (RJ) und Frau EJ (EJ). Berufungsgegenständlich sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der beiden jeweils im Hälfteeigentum von RJ und EJ stehenden Liegenschaften in R (R), F-Straße 9 (F-Straße), und H-Gasse 3 (H-Gasse).

## a) Bescheid

Betreffend die beiden berufsgegenständlichen Liegenschaften erklärte die Bw. für das Jahr 1999 folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Akt 1999 Seite 3f):

	S	S
<b>1. H-Gasse 3:</b>		
Miete	92.726,96	
Afa	-10.719,00	<b>82.007,96</b>
<b>2. F-Straße 9:</b>		
Miete	36.000,00	
Afa 1,5% v S 388.250,00 ab 1994	-5.824,00	
Afa 1,5% v S 131.504,00 ab 1996	-1.973,00	
Betriebskosten	-5.000,00	
Beratung	-1.325,00	<b>21.878,00</b>
3. nicht strittig S-Gasse 16 (S-Gasse)		100.236,00
gesamt		204.121,96
Anteil RJ		102.061,00
Anteil EJ		102.061,00

Im erklärungskgemäß veranlagten Bescheid vom 16. Oktober 2000 (AS 16) betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 setzte das zuständige Finanzamt (FA) die Einkünfte der Bw. mit gesamt S 204.122,00, Aufteilung an RJ und EJ je S 102.061,00, fest.

Im Bericht über eine nachfolgende Außenprüfung vom 9. Juni 2005 (Dauerbelege Seite 1ff) traf die Prüferin folgende berufsgegenständliche Feststellungen:

Tz 3: F-Straße 9:

- Mieterinvestitionen:

Zivilrechtliche Eigentümer dieser Liegenschaft seien die Eheleute Herr RJ und Frau EJ [= Bw.]. Die auf der Liegenschaft befindliche Garage und der Schuppen seien mit Mietvertrag vom 1. Jänner 1995 an das Einzelunternehmen FJ sen. [Vater von Herrn RJ] vermietet worden. Vom Mieter seien in den Jahren 1995 bis 1997 Adaptierungen in Höhe von gesamt S 306.023,00 laut Anlageverzeichnis durchgeführt worden. Mit Übergabevertrag vom 22. Dezember 1999 sei zum Stichtag 1. Jänner 1999 das Einzelunternehmen von FJ an den Sohn RJ übergeben worden. Die vom Mieter FJ sen. getätigten Investitionen seien im Zuge

der Übergabe des Betriebes vom Sohn RJ zu Buchwerten in Höhe von S 276.985,00 zum 1. Jänner 1999 in die Bilanz übernommen worden. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen würden. Laut vorgelegtem Mietvertrag sei zwischen den Vermietern und dem Mieter festgelegt, dass sämtliche vom Mieter durchgeführten Investitionen bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergehen würden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Investitionen des Mieters bisher von den zivilrechtlichen Eigentümern nicht versteuert worden seien. Für den Teilwert sei die Buchwertvermutung herangezogen worden, stille Reserven seien nicht aufgedeckt worden.

▪ Mieteinnahmen - Fruchtgenuss:

Vom Miteigentümer der Liegenschaft Herrn RJ sei trotz Übergabe des Betriebes mit 1. Jänner 1999 weiterhin die bisher mit FJ vereinbarte Miete an die Bw. bezahlt worden. Die Einkünfte aus Vermietung seien im Jahr 1999 gemäß [§ 188 BAO](#) als Einkünfte aus Personengesellschaften erklärt und in Höhe der Eigentumsanteile aufgeteilt worden. Mit 1. Jänner 2000 sei ein Fruchtgenussvertrag zwischen den Eheleuten [Bw.] abgeschlossen worden, wonach Frau EJ einen Fruchtgenuss hinsichtlich des diesbezüglichen Liegenschaftsteiles bekommen habe. Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft in der Miteigentumsquote von Herrn RJ Deckung finde und somit zur Gänze dem Betriebsvermögen der Einzelfirma [von RJ] zuzurechnen sei. Der Fruchtgenussvertrag sei somit als gegenstandslos zu betrachten. Ebenso seien die vom Einzelunternehmen gezahlten Mieten nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen, weshalb auch einnahmenseitig kein Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolge. Die bisher in den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Kosten würden im Einzelunternehmen [von RJ] aufwandsmäßig berücksichtigt.

	1999
F-Straße:	S
Einkünfte bisher	21.878,00
laut Prüferin	0,00
Mieterinvestitionen zu versteuern	<u>276.985,00</u>
Änderung V+V lt. Prüferin	255.107,00

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. Juni 2005 (Dauerbelege Seite 11ff) nahm die Prüferin folgende Aufteilung der Einkünfte vor:

	1999
	S
F-Straße 9:	
Mieterinvestitionen	276.985,00
Anteil RJ	138.492,50
Anteil EJ	138.492,50

## Tz 4: H-Gasse 3:

- Mieterinvestitionen:

Mit Kaufvertrag vom 3. Juni 1988 sei von der Bw. die Liegenschaft erworben und in der Folge an das Elektronunternehmen FJ sen. vermietet worden. Die von FJ getätigten Mieterinvestitionen seien im Zuge der Übergabe des Betriebs mit Stichtag 1. Jänner 1999 [ebenfalls] an RJ übergeben und von diesem zum Buchwert in Höhe von S 2,288.310,00 im Einzelunternehmen erfasst worden. Eine Besteuerung der Mieterinvestitionen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Beendigung des Mietverhältnisses sei unterblieben. Gemäß § 28 EStG seien Investitionen des Mieters, die dem Mieter als Eigentümer zukommen würden, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Im Zuge der Betriebsprüfung seien die Mieterinvestitionen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Bw. zugerechnet worden. Für den Teilwert sei die Buchwertvermutung herangezogen worden, stille Reserven seien nicht aufgedeckt worden.

- Kürzung Mieteinnahmen:

Die vom Einzelunternehmen RJ bezahlten Mieten seien im Jahr 1999 von der Bw. erklärt, gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt und auf die Miteigentümer entsprechend der Eigentumsanteile aufgeteilt worden. Ab 2000 seien die Einkünfte aus der Vermietung auf Grund eines Fruchtgenussvertrages von Frau EJ versteuert worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Liegenschaft im Miteigentum der Eheleute RJ und EJ [= Bw.] stehe und zu 100% vom Einzelunternehmer Herrn RJ genutzt werde. Soweit die betriebliche Nutzung der Liegenschaft im Miteigentumsanteil (50%) Deckung finde, liege Betriebsvermögen vor, der andere Anteil sei der Vermietung zuzurechnen. Die Afa sei daher entsprechend neu zu berechnen. Die vom Einzelunternehmen gezahlten Mieten seien zu 50% nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, weshalb die Mieteinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu kürzen gewesen seien. Die durch die Prüfung neu berechneten [laufenden] Mieteinkünfte seien bei der Personengesellschaft [Bw.] festzustellen und im Zuge der Aufteilung zur Gänze Frau EJ zuzurechnen.

	1999		1999
H-Gasse:	S	Aufteilung:	S
Einnahmen bisher	92.727,00	RJ bisher	41.004,00
Kürzung Prüferin 50%	-46.363,50	laut Prüferin	<u>1.144.155,00</u>
Afa lt. Prüfung (siehe unten)	-31.099,99	RJ lt. Prüferin	1.103.151,00
Mieterinvestition	<u>2.288.310,00</u>		
V+V laut Prüferin	2.303.573,50	EJ bisher	41.004,00
erklärte Einkünfte	<u>82.008,00</u>	laut Prüferin	<u>1.159.418,50</u>
Änderung V+V lt. Prüferin	2.221.565,50	EJ lt. Prüferin	1.118.414,50

Afa-Berechnung laut Prüfern:

	S	
Gebäude bisher in V+V (Aa-Basis)	714.600,00	
Mieterinvestitionen (Afa-Basis)	<u>3.432.065,00</u>	Afa lt. Prüferin 1,5%
Gesamtsumme	4.146.665,00	S
50% Afa-Basis für V+V	2.073.332,50	31.099,99
restl. 50% seien Anlagevermögen Einzelunternehmen		

Das FA folge diesen - und anderen nicht berufsgegenständlichen - Feststellungen der Prüferin und erließ ua. nach Wiederaufnahme des Verfahrens am 16. Juni 2005 einen geänderten Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 (AS 17f):

	S
laut Erklärung	204.121,94
Kürzung Mieteinnahmen F-Straße	-21.878,00
Mieterinvestitionen F-Straße	276.985,00
Kürzung Mieteinnahmen H-Gasse	-82.007,95
Mieteinnahmen H-Gasse lt. Prüfung	15.263,48
Mieterinvestitionen H-Gasse	<u>2.288.309,96</u>
laut Prüfbericht	2.680.794,43
Bescheid v 16.6.2005:	
Einkünfte V+V gesamt	2.680.794,00
Anteil RJ	1.332.766,00
Anteil EJ	1.348.028,00

Zusammensetzung laut Prüferin:

	Anteil RJ	Anteil EJ	gesamt
	S	S	S
H-Gasse: Mieteinnahmen lt. Erkl.	46.363,50	46.363,50	92.727,00
Mieteinnahmen Kürzung Prüfung		-46.363,50	
Afa lt. Prüfung	-31.099,99		
Mieterinvestitionen	<u>1.144.155,00</u>	<u>1.144.155,00</u>	2.288.310,00
	1.159.418,51	1.144.155,00	2.303.573,51
S-Gasse unstrittig	50.118,00	50.118,00	100.236,00
F-Straße Mieterinvestitionen	<u>138.492,50</u>	<u>138.492,50</u>	276.985,00
	1.348.029,01	1.332.765,50	2.680.794,51

#### b) Berufung

Dagegen erhoben die Bw. die Berufung vom 19. Juli 2005 (AS 19ff) und brachten vor:

#### ▪ H-Gasse:

Mit Kaufvertrag vom 3. Juni 1988 habe die Bw. (die Eheleute RJ und EJ) die Liegenschaft erworben. Gemäß Mietvertrag sei die Liegenschaft beginnend mit 1. Jänner 1991 auf unbestimmte Zeit an das Elektrounternehmen FJ sen. vermietet worden. Laut Punkt VI. des Mietvertrages würden bei Beendigung des Mietverhältnisses sämtliche vom Mieter durchgeführten Investitionen entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter [=die Bw.] übergehen.

Herr FJ sen. habe bis Ende 1995 Mieterinvestitionen getätigt. Im Rahmen des Übertritts in den Ruhestand mit Stichtag 31. Dezember 1998 habe FJ sen. seine gewerbliche Tätigkeit

beendet. Gemäß Übergabs- und Teilungsvertrag habe Herr FJ sen. sein Elektro-Installationsunternehmen mit Buchwerten an seine beiden Söhne übergeben, wobei Herr RJ [Mitglied der Bw.] den Teilbetrieb in R und Herr Ing. FJ jun. [Bruder von RJ, nicht berufsgegenständlich] den Teilbetrieb in E (E) erhalten habe. Die Urkunde über den Übergabs- und Teilungsvertrag in Form eines Notariatsaktes sei mit 22. Dezember 1999 errichtet worden. Tatsächlich seien die zwei Betriebe auf Grund der bereits mit 31. Dezember 1998 erfolgten Übergabe bereits seit 1. Jänner 1999 von den [beiden] Söhnen selbständig geführt worden.

Im Zuge der Übergabe habe Herr RJ zusammen mit dem Teilbetrieb in R auch die Mieterinvestitionen in Höhe von € 166.297,97 (S 2.288.310,00) übernommen und diese in seiner Bilanz zu Buchwerten fortgeführt.

Im Zuge der ab 15. Februar 2005 durchgeführten Betriebsprüfung habe die Prüfern die Mieterinvestitionen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Miteigentümergemeinschaft RJ und EJ [Bw.] im Jahre 1999 in voller Höhe zugerechnet. Begründet sei dies laut Niederschrift damit worden, dass gemäß § 28 EStG Investitionen des Mieters, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen würden, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen seien.

- Dazu sei wie folgt festzuhalten:

Laut Erkenntnis des VwGH vom 20.2.1998, [96/15/0086](#), seien im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen würden. Derartige Vorteile würden dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt aber nicht verpflichtet sei und daher die Investitionen regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen könne. Die Höhe des Zuflusses ergebe sich in diesem Fall aus der Gegenüberstellung des Gebäudewertes mit und ohne Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Zuflusses.

Wenn die Betriebsprüfung im oben genannten Fall einen Zufluss unterstelle, übersehe sie jedoch, dass der Mietvertrag zwischen der Miteigentümergemeinschaft [Bw.] als Vermieterin und Herrn FJ sen. als Mieter gar nicht beendet worden sei. Gemäß [§ 12a MRG](#) trete nämlich für den Fall, dass der bisherige Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit das von ihm im Mietgegenstand betriebene Unternehmen zur Fortführung in diesen Räumen veräußere, der Erwerber des Unternehmens anstelle des bisherigen Hauptmieters in das Hauptmietverhältnis ein. Auf Seiten des Mieters erfolge eine Vertragsübernahme, die auch gegen Dritte wirke. Sehe man von der Möglichkeit der Erhöhung des Mietzinses ab, ändere sich in diesen Fällen

am sonstigen Vertragsinhalt nichts (unter Hinweis auf Feil, Bestandvertrag, Miete und Pacht, S 229, Rz 245).

Im Gesetz werde nicht definiert, was als Veräußerung des Unternehmens anzusehen sei. Nach der Rechtsprechung sei damit nicht nur der Verkauf des Unternehmens im Wortsinn anzusehen sondern auch die Schenkung eines Unternehmens (unter Hinweis auf MietSlg 40.285), die Einbringung eines Unternehmens als Sacheinlage in eine Gesellschaft, die Übertragung des Unternehmens an einen Noterben in Verrechnung mit seinen Pflichtteilsansprüchen, die Übertragung des Unternehmens als Vermächtnis an den Legatar "etc." (unter Hinweis auf Feil, Bestandvertrag, Miete und Pacht, S 355, Rz 363). Als Veräußerung im Sinne des [§ 12a MRG](#) würden somit grundsätzlich sämtliche Übertragungen auf rechtsgeschäftlicher Basis in Betracht kommen. Darüber hinaus werde der Mietvertrag selbst durch den Tod eines der vertragsabschließenden Teile nicht aufgehoben (unter Hinweis auf [§ 1116a ABGB](#)).

Der Mietvertrag sei daher durch die Übergabe des Betriebes in R durch Herrn FJ sen. nicht aufgelöst sondern automatisch durch Herrn RJ fortgeführt worden. Auch eine Beendigung auf Grund einer Vereinigung von Rechten und Pflichten komme nicht in Betracht, da es sich bei der Vermietergemeinschaft RJ und EJ [Bw.] nicht um dieselbe Personen wie dem nunmehrigen Mieter RJ handle. Diese Ansicht sei auch vom VwGH in den Erkenntnissen vom 1.2.1980, 643, 644, 759, 760/79, und 29.6.1982, 14/1347/78, 82/14/0171, 0172, bestätigt worden, der im Fall eines zwischen der Mitunternehmergemeinschaft und einem Mitunternehmer abgeschlossenen Mietvertrages diesen selbst aus steuerlicher Sicht hinsichtlich des auf die anderen Mitunternehmer entfallenden Mietanteils anerkenne. Dass Herr RJ das Mietverhältnis mit der [gemeint:] Vermietergemeinschaft tatsächlich weitergeführt habe und von ihm im Rahmen seines Unternehmens auch eine ortsübliche und dem Fremdvergleich standhaltende Miete an die Vermietergemeinschaft bezahlt worden sei, sei auch von der Betriebsprüfung niemals angezweifelt worden. Da der Mietvertrag somit weiter bestehe, könnten auch die von der Betriebsprüfung angenommenen Rechtsfolgen und damit auch der angenommene Zufluss nicht eingetreten sein.

- In eventu Verjährung:

Sollte die Behörde zu dem Ergebnis kommen, dass durch die Betriebsübergabe von FJ sen. an RJ der Mietvertrag zwischen FJ sen. und der Miteigentümergemeinschaft [Bw.] beendet worden sei, so sei anzumerken, dass in diesem Fall der Mietvertrag bereits mit 31. Dezember 1998 beendet worden sein müsste. Da der Zufluss der Mieterinvestitionen beim Vermieter mit Ende des Mietvertrages erfolge, wären die Mieterinvestitionen mit 31. Dezember 1998 zugeflossen und würden im Jahr 1998 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Die Einkommensteuerbescheide 1998 von Frau EJ und Herrn RJ seien

am 4. November 1999 bzw. 20. Jänner 2000 ergangen. Da die Außenprüfung erst am 15. Februar 2005 begonnen habe, komme bereits die neuen Verjährungsbestimmungen gemäß §§ 207ff BAO zu Anwendung, wonach mit Ablauf des 31. Dezember 2004 Verjährung eingetreten sei.

Von der Behörde sei nicht bestritten sondern in ihren Bescheiden anerkannt worden, dass FJ sen. seinen Betrieb bis 31. Dezember 1998 geführt habe und dieser Betrieb am 1. Jänner 1999 von RJ übernommen worden sei. Auch der Wille der Vertragsparteien, dass der Übergeber seinen Betrieb nur mehr bis 31. Dezember 1998 führen und der Übernehmer den Betrieb ab dem 1. Jänner 1999 übernehmen sollte, ergebe sich bereits aus dem Übergabe- und Teilungsvertrag vom 22. November 1999, der unter Punkt II. und Punkt III. die folgende Formulierung enthalte:

*"Die Übergabe beziehungsweise Übernahme der vertragsgegenständlichen Betriebe mit allen Aktiven und Passiven sowie des übrigen Vertragsgegenstandes in den physischen Besitz und Genuss der Übernehmer erfolgte bereits mit 1.1.1999 und sind mit diesem Zeitpunkt Gefahr und Zufall, Lasten und Vorteil auf die jeweiligen Übernehmer übergegangen ..."*

Soweit in der Vertragsurkunde auf eine Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1999 Bezug genommen werde, sei anzumerken, dass es sich hier bereits um die Bilanz von RJ handle. Siehe dazu die Definition in § 193 Abs. 1 HGB: *"Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufzustellen"*, die hier analog heranzuziehen sei.

Wenn Gefahr und Nutzen bereits mit 1. Jänner 1999 auf den Übernehmer übergegangen seien, so müsse RJ Jäger der Betrieb bereits am 1. Jänner 1999 zuzurechnen gewesen sein. Wenn RJ der Betrieb jedoch bereits am 1. Jänner 1999 zuzurechnen gewesen sei, könne ab dem 1. Jänner 1999 keine Mieterinvestition aus dem Betrieb des Übergebers FJ sen. mehr an die Miteigentümergeinschaft zufließen. Nach der Argumentation der Betriebsprüfung habe der Mietvertrag zwischen FJ sen. und der Miteigentümergeinschaft [Bw.] zu diesem Zeitpunkt nämlich gar nicht mehr bestehen können. Daher ergebe sich zwingend, dass der Mietvertrag bereits vor dem 1. Jänner 1999, nämlich am 31. Dezember 1998 hätte beendet worden sein müssen. Zum gleichen Zeitpunkt, nämlich am 31. Dezember 1998, wäre in diesem Fall dann auch der Zufluss der Mieterinvestitionen erfolgt.

- F-Straße:

Neben der Liegenschaft H-Gasse befinde sich auch die Liegenschaft F-Straße im Miteigentum der Eheleute RJ und EJ [Bw.]. Laut Mietvertrag seien beginnend mit 1. Jänner 1995 die sich auf der Liegenschaft befindliche Garage sowie der Schuppen auf unbestimmte Zeit an das



Elektronunternehmen FJ sen. vermietet worden. Vom Mieter seien in den Jahren 1995 bis 1997 Adaptierungen in Höhe von insgesamt S 306.023,00 (€ 22.239,56) durchgeführt worden. Wie der Mietvertrag H-Gasse enthalte auch der Mietvertrag F-Straße eine Bestimmung, wonach bei Beendigung des Mietverhältnisses sämtliche vom Mieter durchgeführten Investitionen entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergehen würden. Mit Übergabsvertrag vom 22. Dezember 1999 sei das Einzelunternehmen FJ sen. an den Sohn RJ übergeben worden.

Hinsichtlich der weiteren Begründung der Berufung verwies die Bw. auf die obigen Ausführungen zur H-Gasse.

Auf Grund der dargestellten Beurteilung begehrte die Bw. die Aufhebung des Feststellungsbescheides für 1999 und die Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) sowie der Ergebnistangenten für FJ und EJ entsprechend folgenden Werten:

	laut Bescheid	laut Berufung	Änderung
	um	auf	
	S	S	S
Einkünfte V+V gesamt	2.680.794,00	2.539.554,17	141.239,83
Anteil S-Gasse (unverändert)	100.235,83		100.235,83
Anteil F-Straße	276.985,00	276.985,00	0,00
Anteil H-Gasse	2.303.573,50	2.262.569,50	41.004,00

Darüber hinaus sei laut Bw. festzustellen, dass die Mieterinvestitionen mangels Zuflusses sowohl zivilrechtlicher als wirtschaftlicher Betrachtungsweise weiterhin beim Einzelunternehmen von nunmehr Herrn RJ zu erfassen seien. Aus diesem Grund stehe RJ auch die Abschreibung der Mieterinvestitionen in voller Höhe zu.

#### c) Stellungnahmen FA

In der Stellungnahme vom 3. Oktober 2005 führte die Prüferin nach Wiederholung des bisherigen Verfahrensganges aus, das Mietverhältnis zwischen der Miteigentumsgesellschaft [Bw.] als Vermieter und FJ sen. als Mieter sei mit 1. Jänner 1999 als beendet anzusehen, da mit Übergabestichtag per 1. Jänner 1999 die Rechte des Mieters und des Vermieters gemäß [§ 1445 ABGB](#) zusammenfallen würden. Eine vorangegangene Kündigung des Mietvertrages oder eine Vereinbarung, wodurch eine Endigung des Mietverhältnisses durch Zeitablauf eintreten habe können, sei nicht gegeben, weshalb das Mietverhältnis keinesfalls vor dem 1. Jänner 1999 als beendet angesehen werden könne. Im gegenständlichen Fall sei der nunmehrige Betriebsinhaber RJ Hälfteigentümer der betreffenden Liegenschaften und habe somit - insoweit der betrieblich genutzte Teil in seiner Eigentumsquote Deckung finde - diesen in seinem Betriebsvermögen zu bilanzieren. Ertragsteuerlich sei eine an die Miteigentumsgesellschaft gezahlte Miete nur zur Hälfte auch als Betriebsausgabe anzuerkennen. Ebenso

könne ertragsteuerlich nicht von einer aus der Bw. [RJ und EJ] bestehenden Eigentumsgesellschaft als Vermieter und RJ selbst als Mieter ausgegangen werden.

Gemäß [§ 1445 ABGB](#) erlösche ein Bestandsverhältnis, wenn die Rechte von Mieter und Vermieter zusammenfallen würden. Entgegen der Darstellung im Berufungsbegehren komme es bei Übergabe des Betriebes zu einer Vereinigung der Rechte und Pflichten von Mieter und Vermieter, da es sich bei der Vermietergemeinschaft [Bw.] um eine Miteigentumsgesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit handle, zumal der nunmehrige Mieter auch zugleich Hälfteigentümer der Liegenschaft sei.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Beendigung des Mietverhältnisses sei auszuführen, dass mit Übergabevertrag vom 22. November 1999 festgelegt worden sei, dass per Stichtag 1. Jänner 1999 der Betrieb in R an Herrn RJ übergeben worden und somit das Mietverhältnis mit 1. Jänner 1999 als beendet anzusehen sei. Erst mit Übergabestichtag sei der Vermieter zugleich auch wirtschaftlicher Eigentümer der Mieterinvestitionen, weshalb die Investitionen im Jahr 1999 als zugeflossen anzusehen seien.

Im **Schreiben vom 2. Dezember 2005** ergänzte das FA, gegenständlicher Sachverhalt sei mehrstufig zu sehen. Den Ausführungen in der Berufung, wonach gemäß [§ 12a MRG](#) der Übernehmer in das Hauptmietverhältnis eintrete, werde nichts entgegengesetzt. Jedoch würden in einem weiteren Schritt die Folgen des [§ 1445 ABGB](#) hinzutreten, wonach das Bestandsverhältnis erlösche, wenn die Rechte des Mieters und des Vermieters zusammenfallen würden (unter Hinweis auf Dr. Michaela Iro, [gemeint: Die Beendigung von Mietverhältnissen, SWK 32/2002, W 137, siehe Arbeitsbogen Seite 72-76]).

Da ertragssteuerlich (anders als im Umsatzsteuerrecht) im gegenständlichen Fall nicht von einer aus RJ und EJ bestehenden Hausgemeinschaft als Vermieterin ausgegangen werden könne (unter Hinweis auf VwGH 29.6.1982, 14/1347/78), seien die streitgegenständlichen Mieterinvestitionen als mit Übergabe des Betriebes an den Sohn als zugeflossen zu betrachten.

Da Mieterinvestitionen mit Beendigung des Mietverhältnisses als Vorteil aus dem Mietverhältnis mit Beendigung des Mietverhältnisses zufließen würden (unter Hinweis auf Doralt, Einkommensteuergesetz, § 15 Rz 32), sei im gegenständlichen Fall (auf jeden Fall soweit es die Stellung des RJ betreffe, bei Einbeziehung der ertragssteuerlichen Beurteilung auch EJ betreffend) die Versteuerung richtig vorgenommen worden.

Zu den Berufungsausführungen mit Hinweis auf Verjährungsbestimmungen sei auf den eindeutigen Text des Übergabesvertrages vom 1. Jänner 1999 hinzuweisen (unter Hinweis auf die Stellungnahme der Prüferin).

Der **UFS** brachte der Bw. die oa. Stellungnahme der Prüferin und das Schreiben der FA-Vertreterin mit Schreiben vom 17. Juni 2010 mit der Möglichkeit einer Gegenäußerung zur Kenntnis. Die Zustellung an die ausgewiesene steuerliche Vertretung erfolgte mit Rückschein vom 21. Juni 2010, eine Gegenäußerung der Bw. erfolgte nicht.

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

#### 1) Sachverhalt

Laut offenem Grundbuch ist die Bw. Eigentümerin der folgenden berufungsgegenständlichen Grundstücke, wobei jeweils Hälfteeigentum von RJ und EJ besteht:

#### ▪ **Kaufvertrag vom 3. Juni 1988:**

Grundbuch 1.. R Stadt , Einlagezahl 2..

Grundstücksnummer 3..:	<b>H-Gasse 3</b>
Grundstücksfläche	332
Baufläche Gebäude	290
Baufläche befestigt	42
Grundstücksnummer 4..	<b>S-Gasse 16</b>
Grundstücksfläche	258
Baufläche Gebäude	231
Baufläche befestigt	27
Gesamtfläche	590

#### ▪ **Kaufvertrag vom 14. Oktober 1994:**

Grundbuch 5.. R Altstadt, Einlagezahl 6..

Grundstücksnummer 7..:	<b>(F-Straße 9)</b>
Grundstücksfläche	959
Baufläche Gebäude	316
Baufläche befestigt	643

Mit schriftlichem **Mietvertrag** (angezeigt beim FA am 3. Mai 1991, AB Seite 25ff) vermietete die Bw. das so bezeichnete Geschäftslokal, Hof und Nebenräume (handschriftlich ergänzt: "**H-Gasse 3**") beginnend mit 1. Jänner 1991 an FJ sen. auf unbestimmte Zeit um wertgesicherte S 8.181,82 zuzüglich USt. Laut Punkt VI. des Mietvertrages konnten bauliche Veränderungen nur mit schriftlicher Zustimmung der Vermieter durchgeführt werden und sollten sämtliche vom Mieter durchgeführte Investitionen bei Beendigungen des Mietverhältnisses

entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergehen. Der Mieter war berechtigt, auf der Außenseite des gemieteten Geschäftslokals Reklameschriften anzubringen.

Mit weiterem schriftlichem **Mietvertrag** (angezeigt beim FA am 21. Februar 1995, AB Seite 32f) vermietete die Bw. "Garage und Schuppen" (ohne Ortsangabe, nach unwidersprochener Darstellung der Prüferin handelt es sich um die Liegenschaft **F-Straße 9**) ebenfalls beginnen mit 1. Jänner 1995 an FJ sen. auf unbestimmte Zeit um wertgesicherte S 3.000,00 zuzüglich USt. Auch in diesem Mietvertrag sieht Punkt VI. vor, dass bauliche Veränderungen nur mit schriftlicher Zustimmung der Vermieter durchgeführt werden könnten und sollten sämtliche vom Mieter durchgeführte Investitionen bei Beendigungen des Mietverhältnisses entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergehen. Der Mieter war berechtigt, auf der Außenseite des gemieteten Geschäftslokals Reklameschriften anzubringen.

Im schriftlichen **Fruchtgenussvertrag** vom 22. Dezember 1999 (AB Seite 38f) räumte RJ seiner Ehefrau EJ für die ihm gehörigen Liegenschaften in R, H-Gasse 3 und S-Gasse 16 sowie der an der Adresse F-Straße 9 errichteten Garage (alle jeweils im Hälfteigentum von RJ und EJ) an seinem Hälfteigentum samt allen Zubehör das "volle, uneingeschränkte und unentgeltliche Fruchtgenussrecht" ein, welches von EJ "rechtsverbindlich" mit 1. Jänner 2000, somit erst nach dem berufsgegenständlichem Veranlagungszeitraum 1999, angenommen wurde. Zur "Präzisierung des Fruchtgenussrechtes" wurden im Vertrag folgende "ergänzende Vereinbarungen getroffen":

Punkt A): *"Das Fruchtgenussrecht wird immer nur auf ein Jahr eingeräumt, jedoch hat der Fruchtgenussrecht-Besteller das Recht, ohne Angabe von Gründen das eingeräumte Recht mittels eines eingeschriebenen Briefes zu widerrufen."*

Punkt B): *"Im Rahmen des eingeräumten Fruchtgenussrechtes ist die Berechtigte zu beliebigen Vermietungen und Verpachtungen und sonstigen Nutzungen befugt."*

Die Berechtigte EJ hatte auf Dauer des Bestandes des Vertrages für die Erhaltung der Liegenschaften allein zu sorgen, unabhängig ob aus dem Fruchtgenuss ein Gewinn oder Verlust entsteht. Während der Vertragsdauer waren "Steuern und sonstige öffentlichen Abgaben" von EJ zu tragen. Auf eine grundbücherliche Sicherstellung des Fruchtgenusses wurde verzichtet. Die steuerliche Vertretung legte den Fruchtgenussvertrag dem FA mit Schreiben vom 4. Oktober 2001 vor (AB Seite 37). Im Begleitschreiben vom 4. Oktober 2001 zur Vorlage (AB Seite 40) gab die Bw. an, dass aus dem Fruchtgenussvertrag zwischen Herrn FJ und Frau EJ ersichtlich sei, dass ab 1. Jänner 2000 die gesamten Mieteinkünfte für die H-Gasse 3, S-Gasse 16 und F-Straße 9 nur Frau EJ zufließen sollen, für die (nicht berufsgegenständliche) "Steuererklärung 2000" sei irrtümlich nur die S-Gasse 16 für Frau EJ voll angesetzt

worden. Wie bereits festgestellt, soll nach dem Parteiwillen der Bw. der Fruchtgenussvertrag erst nach dem berufsgegenständlichem Kalenderjahr 1999 seine Wirkung entfalten.

Im **Notariatsakt** ebenfalls vom 22. Dezember 1999 (AB Seite 43ff) schlossen FJ sen., seine Frau HJ und die beiden Söhne Ing. FJ jun, und RJ (einer der beiden Mitglieder der Bw.) einen Übergabs- und Teilungsvertrag (AB Seite 43ff) mit folgendem Inhalt:

Laut Punkt Erstens "Vertragsgegenstand", lit. C / a, wurde ua. das bisherige Einzelunternehmen von FJ sen. aufgeteilt und übergeben. FJ sen. übergab den so bezeichneten "Teilbetrieb R", nunmehrige Geschäftsanschrift R, H-Gasse 3, wie in einer beiliegenden Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1999 ausgewiesen an RJ, der den Teilbetrieb übernahm und in Form der auf seinen Namen nicht protokollierten Einzelfirma fortführte.

Laut Punkt "Zweitens", Ziffer 1, verpflichtete sich RJ zur Übernahme der Verbindlichkeiten und klag- und Schadloshaltung von FJ sen.

Laut Punkt "Zweitens", Ziffer 3, verpflichtete sich RJ "für sich und seine Rechtsnachfolger", an die Übergeber bzw. im Fall des Ablebens an den überlebenden Übergeber beginnen mit 1 Jänner 1999 eine wertgesicherte monatliche Versorgungsrente von S 5.000,00 zu bezahlen.

Laut Punkt "Drittens", Ziffer 1, sollte die Übergabe und Übernahme "der vertragsgegenständlichen Betriebe mit allen Aktiven und Passiven sowie des übrigen Vertragsgegenstandes in den physischen Besitz und Genuss" der Übernehmer, und somit von RJ, bereits mit

**1. Jänner 1999** erfolgt sein, wobei zu diesem Zeitpunkt auch Gefahr und Zufall, Lasten und Vorteil auf RJ übergegangen sein sollen.

Laut Punkt "Drittens", Ziffer 2 sollen "allfällige Bestandverhältnisse" von RJ übernommen werden bzw. soll RJ "an Stelle der Übergeber mit **"Übergabsstichtag"** in diese Rechte und Pflichten" eintreten. Im Zusammenhang mit der Übernahme von Mietrechtsverhältnissen bestätigte RJ, "über die gesetzliche Vorschrift des §12a MRG ausdrücklich belehrt worden zu sein".

Aus dem Anlagenverzeichnis 1.1.-31.12.1998 von FJ sen. ergeben sich die von der Prüferin festgestellten Buchwerte der Mieterinvestitionen zum 31. Dezember 1998, die von FJ in seinem Anlagenverzeichnis 1.1.-31.12.1999 unverändert als Buchwert zum 1.1.1999 übernommen wurden.

Mieterinvestitionen RJ sen. per 31.12.1999 = Buchwert FJ per 1.1.1999:	S
F-Straße	276.985,00
H-Gasse	2.288.310,00

## 2) Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 28 EStG 1988](#) unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer.

Laut VwGH 20.2.1998, [96/15/0086](#) (VwGH 25.10.2001, [98/15/0183](#), VwGH 28.10.2004, [2004/15/0133](#)) sind im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer bei Beendigung des Mietverhältnis unentgeltlich zukommen. Diese Einkünfte sind mit dem Verkehrswert der Investitionen im Zeitpunkt des Zuflusses zu bewerten.

Mit den beiden Mietverträgen, angezeigt beim FA am 3. Mai 1991 und 21. Februar 1995, vermietete die Bw., bestehend aus dem Ehepaar RJ und EJ, die Gebäude in der H-Gasse 3 und F-Straße 9 an FJ sen., den Vater von RJ bzw. Schwiegervater von EJ. Die Bw. bezog aus dieser Vermietungstätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd [§ 28 EStG 1988](#).

Der Mieter FJ sen. verwendete die gemieteten Gebäude in seinem Einzelunternehmen und tätigte bauliche Investitionen (vgl. letztes Anlagenverzeichnis von FJ sen. 1.1.-31.12.1998 und Bilanz von FJ sen. zum 31. Dezember 1998):

Bilanz, Anlagenverzeichnis FJ sen. 31.12.1998:	S
Konto 0212 Gebäude H-Gasse	2.288.310,00
Konto 0213 Adaptierung F-Straße 9	276.985,00

Auch dem Anlagenverzeichnis des Einzelunternehmens von RJ 1999/01/01 bis 1999/12/31 ist zu entnehmen, dass RJ die Mieterinvestitionen seines Vaters zu dessen Buchwerten am

1. Jänner 1999 in seinem Einzelunternehmen verzeichnete:

Anlagenverzeichnis RJ, Buchwerte 1.1.1999:	S
Konto 212 Gebäude H-Gasse	2.288.310,00
Konto 213 Adaptierung F-Straße 9	276.985,00

Laut Notariatsakt (Übergabs- und Teilungsvertrag) vom 22. Dezember 1999 übernahm RJ (Gesellschafter der Bw.) zum angegebenen Übergabestichtag 1. Jänner 1999 das Einzelunternehmen seines Vaters und Mieters FJ sen. laut Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1999 und trat zu diesem Stichtag auch in dessen Mietverträge betreffend die zwei berufungsgegenständlichen Liegenschaften F-Straße und H-Gasse ein (Notariatsakt Punkt "Drittens", Ziffer 2, Übernahme allfälliger Bestandsverträge, AB Seite 50).

Bis Ablauf des 31. Dezember 1998 verfügte der Mieter FJ sen. über die von ihm in die beiden Mietobjekte F-Straße und H-Gasse getätigten baulichen Investitionen. Die Bw. als Vermieterin akzeptierte, dass ab 1. Jänner 1999 der Beteiligte RJ an Stelle seines Vaters FJ sen. in die Mietverträge betreffend die F-Straße und H-Gasse als neuer Mieter zu denselben Bedingungen eintrat. Das Ende der beiden Mietverträge von FJ sen. betreffend die Liegenschaften F-Straße und H-Gasse fand somit am 1. Jänner 1999 statt und ist daher der Zufluss der Mieterinvestitionen bei der Bw. (den beiden Hälfteigentümern der Liegenschaft) im Kalenderjahr

1999 zu erfassen. Laut den beiden am 3. Mai 1991 und 21. Februar 1995 angezeigten Mietverträgen gingen die Mieterinvestitionen ausdrücklich entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter, somit der Bw. über (siehe jeweils Punkt V der beiden Mietverträge). Die Verteilung erfolgt gemäß den Miteigentumsanteilen mit je 50% für RJ und EJ.

Dass die Prüferin den Wert der Mieterinvestitionen mit den Buchwerten ansetzte, wurde von den Bw. nicht angefochten.

Eine Vermietung an sich selbst ist (auch steuerrechtlich) nicht möglich, sodass auch dann ein Zufluss von Mieterinvestitionen anzunehmen ist, wenn der Eigentümer das in seinem Hälfteigentum befindliche Objekt von seinem Mieter zurück erhält und bezüglich der anderen Hälfte an Stelle des ausscheidenden Mieters den Mietvertrag übernimmt.

Durch den Übergabs- und Teilungsvertrag vom 22. Dezember 1999 trat am 1. Jänner 1999 betreffend der beiden Mietverträge, angezeigt am 3. Mai 1991 und 21. Februar 1995, in der Person von RJ die Vereinigung (Konfusion) gemäß [§ 1445 ABGB](#) von Schuldner (Mieter) und Gläubiger (Vermieter) ein und wurden bezüglich RJ und FJ sen. die Verbindlichkeiten aus den beiden Mietverträgen aufgehoben. RJ trat an Stelle seines Vaters in die beiden genannten Mietverträge als neuer Mieter ein, indem er die nicht in seinem (Hälfte)Eigentum stehenden Gebäudehälften von seiner Ehefrau EJ mietete.

Diesbezüglich ist auch auf das von der Bw. zitierte Erkenntnis VwGH 29.6.1982, 14/1347/78 ua. zu verweisen: Laut Sachverhalt dieses Erkenntnisses vermietete ein Ehepaar zunächst die im jeweiligen Hälfteigentum stehenden Geschäftsräume einer Apotheke bis Dezember 1971 an eine dritte Person. Ab 2. Jänner 1972 nutzte der Ehegatte die Apotheke, da er nun selbst deren Inhaber war. Die Hälfte des betrieblich genutzten Gebäudes wurde als notwendiges Betriebsvermögen des Ehegatten behandelt und die Hälfte der Miete an die Ehefrau als Betriebsausgabe anerkannt. Der VwGH stellte im oa. Erkenntnis fest: *"Verfehlt ist für den Bereich des Einkommensteuerrechtes die Auffassung der Beschwerde, dass nach wie vor von einer aus dem Beschwerdeführer [=Ehegatte] und seiner Ehefrau bestehenden Hausgemeinschaft als Vermieterin und dem Beschwerdeführer als Mieter ausgegangen werden muss."*

Betreffend die beiden Liegenschaften F-Straße und H-Gasse sind daher beim Beteiligten RJ weder laufende Mieteinnahmen noch Mietausgaben (Afa) anzusetzen.

Betreffend H-Gasse ist bei der verbleibenden Miteigentümerin nur die Hälfte der Mieteinnahmen und Ausgaben anzusetzen (RJ kann keine Mietzahlungen an sich selbst tätigen).

Betreffend F-Straße trat die Bw. der Sachverhaltsfeststellung der Prüferin nicht entgegen, dass der gemietete Gebäudeteil (der von RJ in seinem Einzelunternehmen betrieblich genutzte

Teil) in der Miteigentumsquote von RJ (50%) Deckung findet. Daher sind bei der F-Straße keine laufenden Mieteinnahmen und Ausgaben bei der verbleibenden Miteigentümerin EJ anzusetzen.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass Feststellungsbescheide keiner Verjährung unterliegen (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 207 Tz 8).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Oktober 2010