



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des FK, 1000, MStr, vom 27. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 7. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 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.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen vom 14. März 2003 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Mieter 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 der Bw. und dessen Gattin

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 Kautionen von der Tochtergesellschaft überweisen, die für den Vermieter als zusätzlicher Ertrag aus den vermieteten Objekten gewertet werden. Da der Bw. in dieser Zusatzvereinbarung bestimmt, wie mit den Erträgen zu verfahren ist, wurden diese dem Bw. vom Finanzamt als Erträge aus der Hingabe der Kautionszahlung zugerechnet (1996-1998: je S 52.558,- sowie 1999 – 2001 je S 37.100,--).

Dagegen erhob der Bw. Berufung, welche hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1997 wie folgt begründet wurde:

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

2. Ein Mietvertrag mit der VVAG besteht erst seit 1.12.1997. Ein Kautionsbetrag in Höhe von ATS 1 Mio. wurde von meiner Frau und mir am 11.12.1997 erlegt. Unabhängig davon, wie dieser Betrag genutzt wurde und wie eventuelle Zinserträge rechtlich zu berufen sind, ist eine Zinsgutschrift vor 1998 faktisch unmöglich."

Nach Abweisung der Berufung mit Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein, welcher wie folgt begründet wurde:

"Für die bis zum 11.12.1997 erzielten Zinserträge aus dem für die Kautionszahlung verwendeten Kapital wurden meiner Frau und mir bereits KESt in Abzug gebracht. Wenn für die Zeit vom 12.12. bis 31.12.1997 überhaupt Zinserträge angefallen sind, wurden sie bereits von der VVAG versteuert."

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 berief der Bw. mit folgender Begründung:

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

2. Aufgrund der zwischen der VVAG, meiner Frau und mir getroffenen Vereinbarung hatte ich keinen Anspruch auf Zinserträge aus der überlassenen Kautionszahlung. 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 Gründen 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 gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 wurde vom Finanzamt mit folgender Begründung abgewiesen:

"Wie im § 2 der Zusatzvereinbarung vom 3.12. 1997 angeführt, verzichten der Bw. und seine Gattin 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 Kautionen 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 Hinzurechnungsbetrag um die auf diesen Zinsertrag entfallenden Steuern (KESt) zu reduzieren. Dazu ist anzuführen, dass der Vermieter den Ertrag aus der Kautions als Mietertrag der Körperschaftssteuer unterzieht und dass für diesen Ertrag keine KESt angefallen ist."

Dagegen brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein, welchen er 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 meiner Frau hinterlegten Kautions doppelt zu besteuern: Sie einmal zu Lasten der VVAG als Mietertrag 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 des 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 der Bw. und dessen Gattin 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 Kautionen 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."

Ab dem Jahr 1997 kam es auf Grund der Unterlagen der VVAG für den Bw. und dessen Gattin 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 beim Bw. und dessen Gattin 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, Zl. 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 der Bw. mit der Vorausverfügung in der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über die Verzinsung der Mietkaution verfügt, sodass ihm 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, ihm Abgaben für Zinserträge vorzuschreiben, die nicht ihm, sondern der VVAG zugeflossen seien und es nicht rechtens sein könne, die Zinserträge aus der hinterlegten Kautions doppelt zu besteuern, ist für den Bw. nichts zu gewinnen, da auch für den Fall, daß der Bw. die Kautions 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 Kautions mit Ablauf des Mietverhältnisses zurückzuzahlen ist, liegt beim Vermieter kein "endgültiger" Vermögenszugang vor, sodass die erzielbaren Zinsen ohne die gegenständliche Zusatzvereinbarung dem Mieter zustünden. Es ist somit erwiesen, daß sich die gesamte (monatliche) Miete im vorliegenden Fall zusammensetzt aus der vom Bw. bezahlten Barmiete und der Mietzinsersparnis, welche aus dem Zinsertrag aus der Veranlagung der hinterlegten Kautions resultiert.

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

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