



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 6

GZ. RV/4371-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 nach am 15. März 2005 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. vermietet eine ihm gehörige Eigentumswohnung an eine GmbH, deren Alleingesellschafter der Bw. ist.

Strittig ist, ob § 3 Abs 2 des Mietanbots vom 23.5.2000, wonach mit Annahme dieses Anbots eine Mietzinsvorauszahlung in der Höhe von S 11.500,00 monatlich für einen Zeitraum von 120 Monaten, sohin ein Betrag von S 1.380.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer zu entrichten ist, nicht als echte Mietzinsvorauszahlung, sondern als Darlehensvereinbarung zu beurteilen ist. Die Mietzinsvorauszahlung vermindert die zu zahlende Miete im Zeitraum 1.6.2000 bis

31.5.2010 um S 11.500,00. Ab der Mietzinsperiode 6/2010 ist dann der Mietzins in der vereinbarten Höhe von S 26.500,00 zu leisten. Bei einer vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages durch den Vermieter, ist der noch unverbrauchte Teil der Mietzinsvorauszahlung ohne Zinsen an die Mieterin zurückzuerstatten.

Gemäß § 2 des Anbots verzichtet die Mieterin für die Dauer von 10 Jahren ab Mietbeginn auf ihr Kündigungsrecht.

Im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen hat der Bw. die Mietzinsvorauszahlung zur Gänze als umsatzsteuerpflichtigen Umsatz ausgewiesen. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung hat der Bw. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur die auf den Streitzeitraum entfallende Vorauszahlung in Höhe von S 80.500,00 als Einnahme berücksichtigt.

In Beantwortung eines Ergänzungsansuchens teilt der steuerliche Vertreter des Bw. mit, die Mietzinsvorauszahlung habe Darlehenscharakter, weil im Falle der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses der unverbrauchte Teil der Mietzinsvorauszahlung zurückzuzahlen sei. Die monatlich zu leistenden Rückzahlungsbeträge ergäben sich durch die Verringerung des monatlich vom Mieter zu zahlenden Mietzinses.

Die Anschaffungskosten (ohne Anschaffungsnebenkosten und auf Grund und Boden entfallenden Anteil des Kaufpreises) betragen laut Anlagenverzeichnis S 629.000,00. Die Mieteinnahmen für 120 Monate betragen S 318.000,00 (26.500,00x12x10).

Das Finanzamt berücksichtigte im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 den Gesamtbetrag der Mietzinsvorauszahlung als Einnahme bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Schriftsatz vom 28.10.2002 führt der steuerliche Vertreter des Bw. aus, es handle sich um zwei Vereinbarungen, nämlich um einen Mietvertrag und um einen Darlehensvertrag. Im Darlehensvertrag werde eindeutig bestimmt, dass monatlich S 11.500,00 an die Mieterin zu zahlen seien. Diese Verpflichtung werde mit der Mietzinszahlungsverpflichtung der Mieterin aufgerechnet. Im Falle der Auflösung eines Darlehensvertrages werde üblicherweise der gesamte aushaftende Darlehensbetrag fällig. Aus diesem Grund wurde die Bestimmung in das Mietanbot aufgenommen, wonach im Fall der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages durch den Vermieter der unverbrauchte Teil der Mietzinsvorauszahlung ohne Zinsen an die Mieterin zurückzuzahlen sei. Die Beendigung des Mietvertrages wurde als auflösende Bedingung für den Darlehensvertrag vereinbart.

Wenngleich mit dem Kündigungsverzicht der Mieterin der Bw. als Darlehensnehmer abgesichert werde, so ist andererseits nicht auszuschließen, dass der Bw. den Mietvertrag aufgrund eines wirtschaftlich besseren Angebotes eines potentiellen Mieters, vorzeitig auflöst. Damit sei eine vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses nicht gänzlich ausgeschlossen und seien bei wirtschaftlicher Betrachtung zwei von einander getrennte Verträge anzunehmen. Darlehensgeber und Darlehensnehmer seien übereingekommen keine Verzinsung vorzunehmen. Es läge daher ein unverzinsliches Darlehen im Sinne der EStR 2000 Rz 6411 (diese stellen auf eine allfällige Verzinsung ab) vor.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung führt der steuerliche Vertreter aus, ein gesonderter Darlehensvertrag sei für die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende Beurteilung, ob eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen vorliege, nicht erforderlich.

Ein Ausschluss der aliquoten Rückzahlung unverbrauchter Teile der Mietzinsvorauszahlung sei rechtlich nicht zulässig (§ 27 MRG).

Für den Fall der Neuvermietung seien höhere Mieterträge aufgrund der Entwicklung auf dem Immobilienmarkt möglich, die zu einer Liquiditätsverbesserung des Bw. führen würden. Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung Punkt 11 würden die Mietpreise hingegen eine fallende Tendenz aufweisen.

Eine Amortisation der Gebäudeanschaffungskosten setze die nachhaltige Bonität des Mieters voraus.

Die Mieterin habe keine Investitionen im Mietobjekt vorgenommen. Das Objekt sei im Jahre 2003 veräußert, das Mietverhältnis mit dem Nachfolgeeigentümer aufgelöst worden.

Die Mieterin behandelte die geleistete Vorauszahlung als Rechnungsabgrenzungspost. Nach Auflösung des Mietvertrages sei eine Forderung gegenüber dem Bw. bilanziell ausgewiesen worden. Dem Schriftsatz beigelegt war ein Kreditvertrag (vom 18.5.2000) über eine Laufzeit von 240 Monaten.

In der am 15. März 2005 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Mietvorauszahlung lägen anhand des Immobilienpreisspiegels bemessene fremdübliche Mietentgelte zugrunde, wobei die Vorauszahlung anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses im Zuge der Veräußerung des Mietgegenstandes im Jahr 2003 (aliquot) zur

Rückzahlung fällig geworden sei. Im Geschäftsleben werde für die Leistung einer Mietvorauszahlung deren Verzinslichkeit regelmäßig nicht vereinbart. Dies dürfe bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu keiner anderen Betrachtungsweise führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Beurteilung einer Mietzinsvorauszahlung als Darlehen hat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine vom Fortbestand des Mietvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung des Darlehens zur Voraussetzung (vgl. VwGH 23.5.2000, 2000/14/0060).

Demgegenüber gilt eine Mietzinsvorauszahlung auch dann als zugeflossen, wenn die dafür geschuldete Gegenleistung noch nicht (im vollen Umfang) erbracht wurde und insoweit bei (teilweisem) Unterbleiben der Gegenleistung (etwa im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses) ein Rückforderungsanspruch gegeben sein kann, dessen Erfüllung zu Werbungskosten im Jahr der Verausgabung führen würde (vgl. "Mietrechtsablösen sind Einnahmen im Zeitpunkt des Zufließens, SWK 1989, A I 161, Doralt, Mietzinsvorauszahlungen sind grundsätzlich zugeflossen, RdW 1998, 37 und Doralt, Vorauszahlung oder Darlehen, RdW 1992, 26").

Mit anderen Worten reicht eine solche mit dem Fortbestand (bzw mit der Auflösung) des Mietvertrages verknüpfte Rückzahlungsverpflichtung nicht aus, um ein Darlehensverhältnis annehmen zu können.

§ 3 Abs 2 des Mietanbotes vom 23.5.2000 sieht eine Entrichtung einer Mietzinsvorauszahlung in Höhe von S 1.380.000,00 vor, die im Zeitraum vom 1.6.2000 bis zum 31.5.2010 zu einer Verminderung der Miete führt und im Fall der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages durch den Vermieter die Rückzahlung des noch unverbrauchten Teiles der Mietzinsvorauszahlung an den Mieter vorsieht. Demnach wird lediglich die Verrechnung der Vorauszahlung mit den laufenden Mieten geregelt. Eine davon unabhängige Rückzahlungsverpflichtung in Bezug auf ein zugezähltes Darlehen ergibt sich daraus nicht. Eindeutige Vereinbarungen über Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten (Höhe und Fälligkeit der Tilgungsraten), sowie über die Verzinsung (bzw Nichtverzinsung) sind dieser Regelung nicht zu entnehmen. Der Zweck der Regelung dient vielmehr der Bestimmung des Mietzahlungszeitraumes, innerhalb dessen die Mietzinsminderung eintreten soll (vgl. Preisl, Zeitpunkt des Zufließens von Mietzinsvorauszahlungen, RdW 1986, 124).

Das vom steuerlichen Vertreter des Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 10.10.1996, 94/15/0121 hielt die Rückzahlungsverpflichtung in Bezug auf den noch unverbrauchten Teil der Mietzinsvorauszahlung für entscheidungswesentlich, stellte jedoch

klar, dass eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag nur insoweit einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegensteht, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handelt.

Die Interpretation des § 3 Abs 2 des Mietanbotes als Darlehensvertrag scheitert in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch an der fehlenden Angabe des Verwendungszweckes und der fehlenden Regelung über die Unverzinslichkeit (vgl. Doralt, a.a.O., RdW 1992, 26).

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könnte ein Darlehen dann angenommen werden, wenn sich eine Verzinslichkeit des zugezählten Betrages ergibt oder wenn losgelöst vom Fortbestand des Mietvertrages ein Recht des Darlehensnehmers auf vorzeitige Rückzahlung besteht (vgl. VwGH 23.5.2000, 2000/14/0060).

Sind keine Elemente eines Darlehensvertrages ergründbar, dann kann die Darstellung des Mietzinsminderungszeitraumes allein nicht mit einer (vom Fortbestand des Mietvertrages losgelösten) Rückzahlungspflicht in Bezug auf Zeitpunkt und Höhe monatlich zu leistender Teilrückzahlungsbeträge gleichgesetzt werden. Wäre eine solche Betrachtung geboten, so wäre regelmäßig vom Vorliegen eines Darlehens auszugehen. Dies ist aber nicht der Fall. Im Gegenteil. Grundsätzlich (und sohin auch in Zweifelsfällen) gelten Mietzinsvorauszahlungen als zugeflossen (vgl. Doralt, a.a.O., RdW 1998, 37).

Eine vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses war in Hinblick auf den erklärten Kündigungsverzicht der Bestandnehmerin und der für den Vermieter vorteilhaften Mietzinshöhe, die zu einer Vereinnahmung der gesamten auf den Gebäudeanteil entfallenden Anschaffungskosten innerhalb von 10 Jahren führt und insoweit auch eine Reduktion der Zinsenbelastung, der mit Fremdmitteln angeschafften Eigentumswohnung ermöglicht, nicht erkennbar. Die in der Folge vorgenommene Veräußerung steht dem nicht entgegen. Vielmehr zeigt dieser Umstand auf, wie sehr der Bw. grundsätzlich auf die im Wege der Vermietungseinnahmen erreichte Liquiditätsverbesserung angewiesen war.

Einer steuerlichen Anerkennung als Darlehen steht unter Berücksichtigung der von der Judikatur zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen (der Bw. ist Alleingesellschafter der Mieterin, einer GmbH) entwickelten Grundsätze die fehlende Schriftlichkeit des Vertrages, die fehlende Besicherung des hingegebenen Betrages in Millionenhöhe, die fehlende Verzinslichkeit, sowie die nicht vorhandenen, jeden Zweifel ausschließenden Angaben über die Höhe und Fälligkeit der Tilgungsbeträge, entgegen (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 20 Tz 55.3).

Wenn der steuerliche Vertreter die Auffassung vertritt, die Verzinslichkeit der Vorauszahlung stelle weder eine unabdingbare Voraussetzung für ein Darlehen (Stichwort unverzinsliches Darlehen) dar, noch seien Vereinbarungen über die Verzinslichkeit von Mietvorauszahlungen üblich, mag dies auf sich beruhen.

Bei fehlender Verzinslichkeit mangelt es jedenfalls an einem Merkmal, welches den Darlehenscharakter einer Mietvorauszahlung – und damit für eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses unabhängige Rückzahlungsverpflichtung – dartun könnte.

Parteienwille

Der Bw. selbst hat in seiner Umsatzsteuererklärung die Mietzinsvorauszahlung gänzlich als umsatzsteuerpflichtigen Umsatz erklärt. Der im Zuge der erklärungskonformen Veranlagung erlassene Umsatzsteuerbescheid blieb unbekämpft. Vorauszahlungen für zu erbringende Leistungen sind gem. § 19 Abs 2 UStG 1994 nur dann steuerpflichtig, wenn die Zahlungen im Zusammenhang mit einer bestimmten künftigen umsatzsteuerpflichtigen Leistung stehen (vgl. Ruppe UStG 1994, Auflage 1995, § 19 Tz 56).

Der Vertragspartner hat die geleistete Vorauszahlung passivisch abgegrenzt und im Jahr der Hingabe des Geldbetrages keine Darlehensforderung in der Bilanz ausgewiesen.

Da mit Ausnahme der Angaben über den Mietzinsminderungszeitraum keine weiteren Anhaltspunkte, die für ein Darlehen sprechen vorliegen, war von einer echten Mietzinsvorauszahlung auszugehen.

Wien, am 16. März 2005