

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R., vertreten durch Dr.E., vom 23. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 26. Mai 2003 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 1999 der Hausgemeinschaft, betreffend welcher R. ehem. Mitbesitzerin der Liegenschaft war, weist Einkünfte in Höhe von S 161.804,64 aus.

Laut der "Beilage zur Erklärung der Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften des Hauses" wurde der ehem. Mitbesitzerin R. für den Zeitraum 1.1. bis 31.8.1999 ein 1/3-Anteil in Höhe von S 35.762,27 zugerechnet.

Die mit "Hausertragnis 01.99 – 08.99" überschriebene - von der Hausverwaltung F. erstellte - Beilage enthält betreffend die ehem. Mitbesitzerin R. folgende Berechnungen:

	Objektsumme	Anteil %	anteiliger Betrag
"Einnahmen:	225.577,52	33,3333	75.192,43
Ausgaben:	99.784,59	33,3333	- 33.261,50
Absetzung f. Abnützung: 6.168,66			- 6.168,66
Im Veranlagungszeitraum 1999 daher zu versteuern:			35.762,27

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid wurden die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

"Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		161.805
	Anteil	
(ehem. Mitbesitzerin R.) 1...	Einkünfte	35.763
(weiterer Mitbesitzer)		126.042"

Schreiben vom 23. August 2001:

"Durch Zustellung meines Einkommensteuerbescheides für 1999 ... habe ich erstmals Kenntnis davon erlangt, dass ich im Jahr 1999 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft in ... erzielt haben soll.

Ich habe daher durch meine ausgewiesene Rechtsvertreterin die Hausverwaltung H... ersucht, mir die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften, die von der Hausverwaltung abgegeben wurde, sowie den offenbar in der Zwischenzeit ergangenen Feststellungsbescheid zu übermitteln. ... erhielt ich Kenntnis vom Inhalt dieser Erklärung, die für mich Einkünfte in Höhe S 35.763,-- ausweist, sowie vom Inhalt des Feststellungsbescheides, der der Hausverwaltung H... zugestellt und von ihr auch nicht bekämpft wurde. ...

Die Erklärung entspricht jedenfalls nicht den Tatsachen:

Ich war bis 31.8.1999 zu 1/3 Miteigentümer der Liegenschaft Diesen meinen Anteil habe ich mit Kaufvertrag vom 31.8.1999 an die (neuen Mitbesitzer) verkauft.

Als Stichtag für den Übergang der Nutzungen und Lasten wurde zwar grundsätzlich der Tag der Unterfertigung vereinbart (Pkt 4.1.), im Hinblick auf zu erwartende notwendige Arbeiten wurde in Pkt. 4.3. des Kaufvertrages aber davon abweichend betreffend die Eigentümerabrechnung für das Jahr 1999 nachstehende Regelung getroffen:

'Rücksichtlich der bis zum Jahresende jedenfalls anfallenden Investitionen verbleibt ein allfälliger Überschuss der kaufenden Partei, wohingegen die verkaufende Partei bis einschließlich August 1999 allenfalls bestehende Mietzinsrückstände nicht auszugleichen hat, ebensowenig allfällige Abgänge aus der vorstehend erwähnten Abrechnung.'

Tatsächlich sind mir keinerlei Einnahmen aus der Liegenschaft ... im Jahr 1999 zugeflossen und entspricht dies auch der vertraglichen Vereinbarung.

Ich hatte daher im Jahr 1999 keinerlei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Welchem/welchen der Käufer der im Zeitraum 1.1.1999 bis 31.8.1999 auf meinen 1/3 Anteil entfallende Betrag zugeflossen ist, entzieht sich meiner Kenntnis, da mir die internen Vereinbarungen der Käufer naturgemäß nicht bekannt sind. Da aber (laut Beiblatt der Gebäudeverwaltung H...) auch zwischen 1.9.1999 und 31.12.1999 nur (einer der Käufer) Einkünfte aus der Liegenschaft bezogen hat, nehme ich an, dass auch die Einkünfte zwischen 1.1.1999 und 31.8.1999 zur Gänze dieser Gesellschaft zugeflossen sind.

Die von der Hausverwaltung H... (unter Berufung auf ein von der Hausverwaltung F... offenbar erstelltes Beiblatt) abgegebene Erklärung ist daher jedenfalls unrichtig.

Bescheinigung: beigeschlossene Kopie des Kaufvertrages, beigeschlossenes Schreiben samt Einlaufstempel, meine Einvernahme

Da mir auf der Grundlage des unrichtigen Feststellungsbescheides nun für das Jahr 1999 auch die Einkommensteuer unrichtig vorgeschrieben wird, stelle ich den Antrag, den Feststellungsbescheid 1999 ... dahingehend zu berichtigen, dass meine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 1999 gemäß § 188 BAO mit S 0,-- festgestellt werden."

Bescheid vom 19. September 2001:

"Auf Seite 2 Ihres Antrages (vorletzter Absatz) führen Sie selbst aus, bis 31. August 1999 zu einem Drittel Miteigentümerin des Objektes ... gewesen zu sein. Folglich sind die Einnahmen und Erträge aus der gemeinschaftlichen Vermietung für diesen Zeitraum zu einem Drittel Ihnen zuzurechnen. Die von der Immobilienverwaltung H... vorgelegte Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung für 1999 deckt sich daher mir der Rechtsmeinung des ho. Finanzamtes.

Sollten Sie Einnahmen oder Erträge im Rahmen der Verkaufsvereinbarungen anderen Personen überlassen haben, so ist darin die Verwendung aber nicht der Wegfall Ihrer Einnahmen bzw. Einkünfte zu sehen."

Berufung:

"Laut Kaufvertrag gilt für den Übergang von Besitz, Vorteilen und Lasten grundsätzlich "symbolisch" der Tag der Unterfertigung (als Tag der Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes). Es handelt sich hiebei um den Übergang der mit dem Eigentum an einer Sache verbundenen Rechte und Pflichten, wobei der Zeitpunkt des Eigentumsübergangs fingiert wird, da – von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen – Eigentum an Liegenschaften nur mit der Eintragung im Grundbuch erworben werden kann.

Ebenso konnten die Vertragspartner für einen Teilbereich der mit dem Eigentum verbundenen Vor- und Nachteile, also Erträge aus Mietzinseinnahmen oder Verluste aus Mietzinsrückständen, eine von der allgemeinen Regelung abweichende Regelung treffen, wonach die Überschüsse und Abgänge des Jahres 1999 den Käufern zuzurechnen sind. Für diesen Bereich sind die Käufer ebenso "fiktiv" ab 1.1.1999 bereits Eigentümer, wie sie es im übrigen ab 1.9.1999 sind. Es ist nicht einzusehen, dass für einen Teil der Vereinbarung ein Wegfall der Einnahmen bzw. Erträge und Einkünfte angenommen wird, für einen anderen Teil aber eine Verwendung der Einnahmen bzw. Einkünfte, obwohl in beiden Fällen nicht an den tatsächlichen Übergang des Eigentums angeknüpft wird, sondern einmal die Vereinbarung der Vertragspartner über den Übergang der mit dem Eigentum verbundenen Rechte und Pflichten zugrundegelegt wird und einmal nicht.

Tatsächlich sind meine Einnahmen bzw. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft daher zur Gänze mit 1.1.1999 weggefallen und nicht nur die Einnahmen von 1.1.1999 bis 1.9.1999 zugunsten der Käufer verwendet worden.

Ich beantrage daher, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass meiner ... Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1999 Folge gegeben wird."

Schreiben vom 27. November 2001:

"Ich war von Mitte 1980 bis 08.1999 Miteigentümerin und zwar Minderheitseigentümerin zu 1/3 am Haus. Mit 08/1999 habe ich meinen Anteil ... verkauft. Ich war sohin aus der Miteigentumsgemeinschaft mit 8/1999 ausgetreten."

Vorhalteschreiben des Finanzamtes vom 31. Juli 2003 (zugestellt an die vertretenden Rechtsanwälte a) der ehem. Mitbesitzerin R. und b) numm. Mitbesitzer):

"Die Anteile der (ehem. Mitbesitzerin R.) wurden per 1.9.1999 an die (neuen Mitbesitzer) verkauft. Sie werden daher ersucht nachzuweisen, wem tatsächlich im Zeitraum 1.1.1999 bis 1.9.1999 die Mieteinnahmen zugeflossen sind bzw. wer allfällige Ausgaben/Investitionen getätigt hat (Vorlage von Belegen, Kontoauszügen etc. inkl. einer detaillierten Aufgliederung).

Sollte dieser Vorhalt innerhalb der angegebenen Frist [30. August 2003] nicht oder nicht ausreichend beantwortet werden, beabsichtigt das Finanzamt die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Schreiben der Rechtsanwälte der numm. Mitbesitzer vom 1. August 2003:

"Zunächst ist festzuhalten, dass unsere Mandantin an diesem Verfahren (Berufungsverfahren / Anträge) nicht beteiligt ist, sodass sie deren genauen Inhalt nicht kennt.

Richtig ist, dass die angeführten Gesellschaften sowie Frau ... den Anteil von 1/3 an der gegenständlichen Liegenschaft ... erworben haben, zwischenzeitig hat sich allerdings die Zusammensetzung der Miteigentümer erneut geändert.

Nach dem Inhalt des Kaufvertrages ist eindeutig der Stichtag 1.9.1999 für den Vorteil sowie den Nutzen aus der Liegenschaft vorgesehen, es kann daher kein Zweifel bestehen, dass die Mieteinnahmen für die Monate Jänner bis August 1999 der vormaligen Miteigentümerin ... zuzuordnen sind.

Die Verwaltung der Mieteinnahmen erfolgte durch die damals bestellte Verwaltung, die zwischenzeitig ebenfalls geändert wurde, nunmehr wird die Liegenschaft von der ... verwaltet.

Allfällige Belege, Kontoauszüge etc., die sich auf die Verwaltung beziehen, können daher nur von der Vor- oder nunmehrigen Verwaltung abverlangt werden.

Fest steht aber, dass als Verrechnungsstichtag für die Mieteinnahmen der 1.9.1999 vereinbart und auch so eingehalten wurde."

Schreiben der Rechtsanwältin der ehem. Mitbesitzerin R. vom 18. September 2003:

"Entsprechend Punkt 4.3 des Kaufvertrages, in dem die Parteien übereingekommen sind, dass ein allfälliger Überschuss aus der Eigentümerabrechnung für den Zeitraum 01.01.1999 bis Unterfertigung des Vertrages bei der kaufenden Partei verbleibt, hat die (ehem. Mitbesitzerin R.) seit 31.8.1999 keine Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaft 1... Wien, ... bezogen.

Aus der Hauptmietzinsabrechnung und der Zinsliste für 1999 ergibt sich, dass in den Einnahmen die von der (ehem. Mitbesitzerin R.) nicht bezahlt gewesene Hauptmiete von S 2.290,-- x 8 = S 18.320,-- enthalten ist, sodass sich überdies ihr Einnahmenanteil von S 35.824,-- um diesen nicht vereinnahmten Betrag vermindert und überdies noch der Abnützungsbetrag von S 6.168,66 zu berücksichtigen ist, womit sich für die (ehem. Mitbesitzerin R.) ein Minus von S 3.605,89 ergibt, sodass sie keinerlei Einnahmen erhalten hat.

Beweis: beigeschlossener Kaufvertrag, HMZ-Abrechnung Zinsliste, Abrechnung der HV F...

Trotz intensiver Bemühungen ist es derzeit nicht möglich, die vom Finanzamt verlangten weiteren Belege vorzulegen, anhand derer dargelegt werden kann, wem die Mieteinnahmen im Zeitraum 01.01.1999 bis 01.09.1999 zugeflossen sind. Eine Anfrage bei der bevollmächtigten Immobilienverwaltung ... ergab, dass die erforderlichen Unterlagen nicht übergeben wurden und sich daher noch bei der (Hausverwaltung) F..., die die Liegenschaft im relevanten Zeitraum verwaltet hat, befinden könnten. Ein Ersuchen an letztere, die Unterlagen zu übersenden, wurde bis dato noch nicht beantwortet.

Die (ehem. Mitbesitzerin R.) ersucht daher die Frist zur Vorlage weiterer Urkunden bis zum 20. Oktober 2003 zu erstrecken."

In der Folge langte ein weiteres Schreiben bei der Abgabenbehörde nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Beurteilung der Frage, ob aufgrund des von der (ehem.) Mitbesitzerin R. am 31. August 1999 abgeschlossenen Kaufvertrages die Einnahmen bzw. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft zur Gänze mit 1.1.1999 weggefallen sind, ergibt im Einzelnen Folgendes:

Der von der ehem. Mitbesitzerin R. einerseits und den neuen Mitbesitzern andererseits am 31. August 1999 abgeschlossene Kaufvertrag hat - auszugsweise wiedergegeben - folgenden Inhalt:

1. Kaufgegenstand

1.1. Die verkaufende Partei ist zu 1/3 Anteilen Eigentümer der Liegenschaft EZ

1.2. Die verkaufende Partei verkauft und übergibt von dem unter 1.1. genannten Liegenschaftsanteil [sämtliche Anteile an die einzelnen Käufer und sie kaufen und übernehmen diese,] jeweils samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör.

2. Kaufpreis

2.1. Der von beiden Vertragsteilen als angemessen erachtete Kaufpreis für den unter 1. erwähnten Kaufgegenstand beträgt S 2.000.000,--

[Punkt 2.2. regelt Details der Entrichtung des Kaufpreises.]

4. Übergabe und Übernahme; Stichtag Übergang Nutzungen und Lasten

4.1. Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den Besitz und Genuss der kaufenden Partei erfolgt symbolisch mit der Unterrichtung dieses Kaufvertrages.

4.2. Von diesem Tag an hat die kaufende Partei an den Kaufgegenstand treffende Grundsteuer, die öffentlichen Abgaben und überhaupt alle mit diesem verbundenen Lasten zu tragen.

Es stehen ihr jedoch von diesem Tag angefangen auch alle Besitzvorteile zu.

4.3. Die kaufende Partei wird eine Eigentümerabrechnung für den Zeitraum 1.1.1999 bis zum Tag der Unterrichtung dieses Kaufvertrages erstellen lassen und der verkaufenden Partei bis spätestens 31.10.1999 übersenden. Rücksichtlich der bis zum Jahresende jedenfalls notwendigen Investitionen verbleibt ein allfälliger Überschuss der kaufenden Partei, wohingegen die verkaufende Partei bis einschließlich August 1999 allenfalls bestehende Mietzinsrückstände nicht auszugleichen hat, ebensowenig allfällige Abgänge aus der vorstehend erwähnten Abrechnung.

4.4. Die verkaufende Partei erklärt sich ausdrücklich damit einverstanden, dass die kaufende Partei ab sofort alle Rechte des Vermieters den Mietern gegenüber - insbesondere auch Aufkündigungen sowie Räumungs- und Mietzinsklagen - im eigenen Namen geltend macht. In gleicher Weise treffen die kaufende Partei aber auch ab sofort alle Pflichten des Vermieters den Mietern gegenüber. ..."

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein, der Steuerpflichtige muss über die Einnahme "frei verfügen" können. Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruches derart nahegerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruches gleichkommt. Einnahmen sind danach dem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn

sie ... von seinem Bevollmächtigten in Empfang genommen worden sind. ... Die Verfügungsmöglichkeit muss objektiv und tatsächlich bestehen: Der Steuerpflichtige muss objektiv in der Lage sein, über die Einnahme frei verfügen zu können; die subjektive Kenntnis über die Verfügungsmöglichkeit ist nicht maßgeblich, der Steuerpflichtige muss also vom Zufluss keine Kenntnis haben.

Einzelfälle:

Bezieht der Bevollmächtigte (zB Hausverwalter) im Namen und für Rechnung des Vollmachtgebers Einnahmen, dann sind diese dem Vollmachtgeber unmittelbar zuzurechnen und ihm bereits zugeflossen (Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 8ff und 30 zu § 19 mwN).

Mit dem am 31. August 1999 abgeschlossenen Kaufvertrag verkaufte und übergab die (ehem.) Mitbesitzerin R. ihren 1/3-Liegenschaftsanteil und kauften und übernahmen die neuen Mitbesitzer die Anteile samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör (Pkt. 1.2. des Vertrages), erfolgten die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes in den Besitz und Genuss der kaufenden Partei mit der Unterfertigung dieses Kaufvertrages und hatten die neuen Besitzer von diesem Tag an sämtliche Aufwendungen bzw. Lasten zu tragen, aber standen ihnen ab diesem Tag auch alle Besitzvorteile zu.

Als Hausverwalter war die Hausverwaltung F. bestellt, welche die Liegenschaft im relevanten Zeitraum verwaltet hat (vgl. die Beilage "Hausertragnis 01.99 – 08.99"; Schreiben vom 23. August 2001, Seite 3, vierter Absatz; Schreiben vom 18. September 2003, Seite 2, dritter und insbesondere vierter Absatz).

Somit waren die vom bestellten Hausverwalter monatlich für die Mitbesitzer inkassierten Einnahmen den Mitbesitzern, also u.a. der (ehem.) Mitbesitzerin R., unmittelbar zuzurechnen und zugeflossen.

An dieser beispielsweise im März 1999 erfolgten Tatbestandsverwirklichung kann die nachträglich, über ein halbes Jahr später gelegene vertragliche Vereinbarung anlässlich des Verkaufes des Liegenschaftsanteiles nichts ändern. Die rückwirkende steuerliche Beachtlichkeit von Vertragsvereinbarungen erfordert eine diesbezügliche ausdrückliche Regelung. Eine derartige im hier in Rede stehenden Bereich anwendbare Bestimmung existiert – anders als etwa im Bereich des Umgründungssteuerrechtes – nicht.

Dem Berufungsbegehren, die Einnahmen bzw. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft zur Gänze als mit 1.1.1999 weggefallen zu beurteilen, kann daher wegen des im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits realisiert gewesenen Tatbestandes nicht gefolgt werden.

Auch aus wirtschaftlicher Sicht ist das Berufungsbegehren nicht gerechtfertigt: Nach dem Parteiwillen der Vertragspartner stellt ein "allfälliger Überschuss", welcher der kaufenden Partei verbleiben soll, das Äquivalent der bis zum Jahresende jedenfalls

notwendigen Investitionen bzw. allenfalls bestehende nicht auszugleichende Mietzinsrückstände oder allfällige Abgänge aus der vorstehend erwähnten Abrechnung dar. Diese Parteienerwägungen fallen in einen Bereich, der nach der Veräußerung der Liegenschaft (Einkunftsquelle) angesiedelt ist und letztlich die Kaufpreisbildung zu beeinflussen vermochten. Da der Veräußerungsvorgang steuerlich nicht relevant war (keine Steuerpflicht gemäß § 30 EStG 1988 mangels Erfüllung eines Spekulationstatbestandes), ist die Kaufpreisbildung bzw. die Höhe eines sich bei Beachtung des Parteiwillens errechenden Veräußerungserlöses steuerlich nicht von Bedeutung.

Zur Hauptmiete der (ehem.) Mitbesitzerin R. in Höhe von S 18.320,00:

Zum Berufungsbegehren, der Einnahmenanteil von S 35.824,00 sei um den Betrag von S 2.290,00 x 8 Monate = S 18.320,00 zu vermindern, ist Folgendes auszuführen:

Die mit "Hauserträgnis 01.99 – 08.99" überschriebene - von der Hausverwaltung F. erstellte - Beilage enthält betreffend die ehem. Mitbesitzerin R. folgende Berechnungen:

	Objektsumme	Anteil %	anteiliger Betrag
"Einnahmen:	225.577,52	33,3333	75.192,43
Ausgaben:	99.784,59	33,3333	- 33.261,50
Absetzung f. Abnützung: 6.168,66			- 6.168,66
Im Veranlagungszeitraum 1999 daher zu versteuern:			35.762,27

In der Beilage "Mietzinsabrechnung für 01.1999 – 08.1999" wird der Ausgabenbetrag von S 99.784,59 errechnet und beinhaltet dieser Betrag u.a. nachstehende Position:

Konto Nummer	Konto Bezeichnung	Buchungs Datum	Buchungs Text	Buchungs Betrag
...				
7026	div. Aufwand 10%	31.08.99	Vorschreibung Top 16 (1-8/99)	35.964,36
...				
Summe Ausgaben:				99.784,59

Somit wurde von der Hausverwaltung F. der Ertragsanteil der (ehem.) Mitbesitzerin R. in Höhe von S 35.762,27 so berechnet, dass von den Einnahmen die Vorschreibungen der (ehem.) Mitbesitzerin R. als Ausgaben in Abzug gebracht worden sind. Würde man dem Berufungsbegehren nachkommen, käme es zu einer Doppelberücksichtigung derselben Ausgabenposition.

Die Berufung musste daher in diesem Punkt abgewiesen werden.

Zum Abnützungsbetrag von S 6.168,66:

Das Berufungsbegehren, hinsichtlich des Einkünfteanteiles von S 35.824,00 überdies noch den Abnützungsbetrag von S 6.168,66 zu berücksichtigen, ist nicht gerechtfertigt:

Bei diesem Betrag handelt es sich um die in der Beilage "Hauserträgnis 01.99 – 08.99" ausgewiesene Ausgabe: Absetzung f. Abnützung in eben dieser Höhe von S 6.168,66.

Da der Betrag von den auf die (ehem.) Mitbesitzerin R. entfallenden anteiligen Einnahmen in Abzug gebracht worden ist, wurde dem Berufungsbegehren bei der Errechnung der Einkünfte in Höhe von S 35.762,27 bereits entsprochen. Würde man dem Berufungsbegehren nachkommen, käme es auch in diesem Punkt zu einer Doppelberücksichtigung derselben Ausgabenposition.

Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. September 2004