

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Gittmaier Wirtschaftsprüfung + Steuerberatung GmbH, Marktplatz 2, 4910 Ried im Innkreis, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 26.7.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	18.474,71 €	Einkommensteuer	2.059,27 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				2.059,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2011.

Verfahren

Der Beschwerdeführer erklärte im beschwerdegegenständlichen Jahr neben anderen Einkünften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -3.635,81, die

mangels Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses nicht anerkannt wurden (Bescheid vom 26.7.2012); auf die Bescheidbegründung wird verwiesen.

Gegen diesen Bescheid er hob der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 5.9.2012 innerhalb offener Frist Berufung und beantragte, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -3.635,81 € festzusetzen. Auf die Ausführungen in der Berufungsschrift wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war ursprünglich an der Z GmbH & Co KG (Steinmetzgewerbe) als Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 10.000 € beteiligt (Komplementärin: Z GmbH) sowie Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Z GmbH (Gesellschaftsvertrag der Z GmbH & Co KG vom 18.2.2000; Gesellschaftsvertrag der Z GmbH vom 18.2.2000).

Im Anschluss an das Konkursverfahren der Z GmbH & Co KG (Eröffnung des Konkursverfahrens mit Beschluss vom 24.10.2008; nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches Aufhebung des Konkurses mit Beschluss vom 25.3.2009) übernahm die Z GmbH das Vermögen der Z GmbH & Co KG gemäß § 142 UGB.

Die Z GmbH führt seit März 2011 den übernommenen Steinmetzbetrieb der Z GmbH & Co KG am bisherigen Standort weiter. Zu diesem Zweck schloss der Beschwerdeführer mit der Z GmbH im Dezember 2011 eine Miet-/Nutzungsvereinbarung ab.

Mietvertrag/Nutzungsvereinbarung

I. Vertragsgegenstand

Der Beschwerdeführer ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ ZZZ Grundbuch G samt den darauf befindlichen Gebäuden, Lager- und Stellflächen.

Die Z GmbH führt ab März 2011 den im Zuge einer Einbringung übernommenen Steinmetzbetrieb der Z GmbH & Co KG und mietet die bisher betrieblich genutzten Gebäude, Lager- und Stellflächen einschließlich Büroflächen zum weiteren Fortbetrieb.

II. Vertragsdauer

Das Nutzungsverhältnis beginnt am 1. März 2011 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

Unabhängig davon haben jedoch beide Vertragspartner das Recht, diesen Mietvertrag jeweils zum Monatsletzten, unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten, zu kündigen.

III. Mietentgelt

Das vereinbarte monatliche Mietentgelt beträgt netto 1.600 € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Die Miete ist jeweils in den ersten fünf Tagen des jeweiligen Kalendermonats zu bezahlen.

Auf Grund des im Zuge eines Insolvenzverfahrens abgeschlossenen Zwangsausgleichs der Z GmbH & Co KG bleibt die Miete bis einschließlich 31. Dezember 2011 ausgesetzt, sodass die Miete ab 1. Jänner 2012 zu bezahlen ist.

Nicht im Mietentgelt enthalten sind sämtliche Betriebskosten, als auch Nebenleistungen wie Instandhaltung, Reinigung, Schneeräumung, Streuung bei Frost etc., diese sind von der Mieterin zu tragen. Verbrauchsabhängige Betriebskosten wie Heizkosten, Strom und Wasser werden der Mieterin soweit als möglich direkt vorgeschrieben.

IV. Wertsicherung

V. Rechte und Pflichten

VI. Benützung, Untervermietung

VII. Vorzeitige Auflösung

Auf die restlichen – oben nicht angeführten – Vertragsbestimmungen wird verwiesen.

Auf Wunsch jener Bank, die die Finanzierung des Zwangsausgleiches und der Liegenschaft, die als Pfand für die Schulden bei der Gläubigerbank diente, übernahm, wurde vereinbart, dass Mietentgelte erst ab 2012 zu zahlen seien; eine Finanzierung seitens der Bank wäre ansonsten nicht erfolgt. Zuvor hatten mehrere Bankinstitute eine Finanzierung der insolventen Gesellschaft nach Durchführung des Zwangsausgleiches abgelehnt.

Das Finanzamt hat zwar aufgrund des Punktes III. obiger Mietvereinbarung (Mietentgelt) die 2011 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -3.635,81 € mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt, jedoch die in den Folgejahren erklärten Mieteinkünfte in Höhe von 16.051,46 € (2012), 17.584,80 € (2013) und 17.584,63 (2014)

einer Einkommensbesteuerung unterzogen (Bescheide vom 18.3.2014, 25.7.2014, 3.6.2016).

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig. Dass die Mieten tatsächlich erst 2012 bezahlt wurden, ist durch den Ausdruck des Kontos „Miete Betriebsgebäude“ erwiesen. Die Höhe der Abschreibung wurde aufgrund des Gutachtens Mag. R vom 17.2.2006 unter Berücksichtigung eines Abschlages für den Zeitraum 2006 bis 2011 von 20 % ermittelt.

Rechtslage

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, ob Punkt III. (Mietentgelt) der gegenständlichen Mietvereinbarung fremdüblich ist.

Es ist davon auszugehen, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner „nichts schenken wollen“. Dieser Interessensgegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden, wodurch allenfalls Zuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 (§ 8 Abs. 2 KStG) in steuerlich abzugsfähige Aufwendungen unter welchem Titel immer gekleidet werden sollen und damit idR ein Splitting-Effekt bewirkt wird. Hier wird das subjektive Element des „Bereichernwollens“ vermutet (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113). Es ist dabei erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung sauber zu trennen. Ein Interessensgegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen, also zB bei Angehörigen iSd § 25 BAO. Gleichermaßen gilt für Rechtsbeziehungen zwischen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und deren (beherrschenden) Gesellschaftern (sowie den wiederum diesen Gesellschaftern nahe stehenden Personen (VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 331)).

Bei Überprüfung der Mietvereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der den Steinmetzbetrieb weiterführenden Z GmbH sah das Finanzamt ein Fehlen der Fremdüblichkeit in der Tatsache, dass die Miete bis einschließlich 31.12.2011 ausgesetzt worden war (Punkt III.).

Der Beschwerdeführer hat diese Regelung damit begründet, dass nach dem Insolvenzverfahren der früheren Mieterin (Z GmbH & Co KG) eine Finanzierung für den

Betrieb sowie für die Liegenschaft, die für die Schulden bei der Gläubigerbank verpfändet worden war, nur unter äußerst schwierigen Rahmenbedingungen erreicht werden konnte. Mehrere Bankinstitute hatten eine Finanzierung der insolventen Gesellschaft nach Durchführung des Zwangsausgleiches abgelehnt. Schlussendlich konnte eine Bank gefunden werden, die sich zur Finanzierung bereiterklärte, jedoch nach ihren eigenen Vorgaben. Unter anderem wurde von ihr gefordert, dass keine Mietzahlungen an den Beschwerdeführer (Liegenschaftseigentümer) im Jahr des Insolvenzverfahrens sowie im Folgejahr geleistet werden sollten; dies einerseits um die Kreditnehmerin, die Z GmbH & Co KG (nach der Umgründung Z GmbH), aufwandsmäßig nicht zu stark zu belasten, andererseits den Liegenschaftseigentümer während der wirtschaftlich schwierigen Phase der Finanzierung des Zwangsausgleiches (Bedienung der Altschulden) nicht zu begünstigen. Es waren daher erst ab 1.1.2012 Mietzahlungen nach den mit der Finanzierungsbank getroffenen Vereinbarungen möglich.

Die oben geschilderte Vorgangsweise ist wirtschaftlich sinnvoll und hätte auch zwischen Fremden in der Weise vereinbart werden können. Das Bundesfinanzgericht stimmt hierin mit dem Beschwerdeführer überein, dass die geforderte Fremdüblichkeit durch die vorgegebene wirtschaftliche Notwendigkeit der Erlangung einer Finanzierung des Zwangsausgleiches erfüllt ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wird über die Fremdüblichkeit einer Mietvereinbarung abgesprochen. Zu den Voraussetzungen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (zB VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025). Eine Revision ist daher unzulässig.

Linz, am 13. Juli 2016