



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Vermietung und Verpachtung, R., vertreten durch Kastler Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 4320 Perg, Schulrat-Stöckler-Straße 19, vom 3. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 12. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung festgestellt, dass Frau Margit A. [Mutter der Berufungswerberin (Bw.)] das Einfamilienhaus in X. ab 1. Februar 1997 auf unbestimmte Zeit an ihren Ehegatten vermietet habe, wobei sie nach Beendigung des Mietverhältnisses seine Mieterinvestitionen abzulösen habe.

Im Rahmen des Übergabsvertrages vom 7. Dezember 2000 hätten die Mutter der Bw. diese Liegenschaft und der Vater der Bw. die Mieterinvestitionen an die Bw. übergeben.

Der Übergabsvertrag weise Mängel auf. Die Mieterinvestition sei sachenrechtlich Bestandteil der Liegenschaft geworden und daher der Mutter der Bw. als Eigentümerin zugeflossen. Die im Mietvertrag begründete Forderung des Vaters der Bw. auf Ablöse der Mieterinvestition an die jeweilige Eigentümerin der Liegenschaft bleibe bestehen. Bei Beendigung des

Mietvertrages habe die jeweilige Eigentümerin als Vermieterin die Forderung des Vaters der Bw. aus der Mieterinvestition abzulösen.

Nach dem Übergabsvertrag vom 7. Dezember 2000 sei die Bw. nach ihrer Mutter Eigentümerin und in der Folge Vermieterin lt. Mietvertrag vom 1. Dezember 1997 geworden.

Bei Beendigung des Mietvertrages zwischen der Bw. und ihrem Vater habe sie die Mieterinvestitionen abzulösen. In der Folge könne er erst zu diesem Zeitpunkt auf die so entstehende Forderung verzichten.

Da der Mietvertrag zwischen der Bw. und ihrem Vater lt. Akteninhalt offenkundig mit Ende Dezember 2000 gelöst worden sei, habe der Vater auch frühestens zu diesem Zeitpunkt auf die Forderung auf Ablöse der Mieterinvestition verzichten können und sei zu diesem Zeitpunkt der Vorteil der Bw. zugeflossen. Eine Auflösung des Mietverhältnisses zwischen den Eltern der Bw. habe nicht stattgefunden.

Demgemäß sind der Buchwert der aktivierten Mieterinvestitionen per 31. Dezember 2000 in Höhe von € 37.511,25 und der im Jahr 1997 angefallene Instandsetzungsaufwand in Höhe von € 58.305,71 nach Abzug einer jährlichen Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 %, somit in Höhe von € 55.681,95 (insgesamt € 93.193,19) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst worden (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12. Dezember 2008, Tz 1).

Gegen den auf dieser Grundlage erlassenen Einkommensteuerbescheid hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Der Einkommensteueranspruch für das Jahr 2000 sei gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits mit Ablauf des Kalenderjahres 2005 verjährt, da während der Verjährungsfrist bis einschließlich 2005 keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches nach § 209 BAO unternommen worden seien.

In materiellrechtlicher Hinsicht sei bezüglich der Mieterinvestitionen in X. Folgendes auszuführen:

Mieterinvestitionen stünden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250 und VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152) immer dann im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses einen Anspruch auf Entschädigung für seine Investitionen habe. In diesem Falle erwerbe der Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses einen Entschädigungsanspruch als Gegenleistung dafür, dass die Mieterinvestitionen ins wirtschaftliche Eigentum des Vermieters übergängen. Solche entgeltlichen, auf den Vermieter übergegangenen Mieterinvestitionen stellten beim Vermieter

keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien Mieterinvestitionen zum Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses nur dann als Einnahmen des Vermieters zu erfassen und zu besteuern, wenn sie dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen würden, wenn also der Mieter keinen Entschädigungsanspruch gegenüber dem Vermieter für seine Mieterinvestitionen bei Beendigung seines Mietverhältnisses habe und damit der Vermieter auch keine Entschädigungsverpflichtung gegenüber dem Mieter (vgl. VwGH 20.2.1998, 96/15/0086 und VwGH 25.10.2001, 98/15/0183).

Gemäß Punkt 13) des berufsgegenständlichen Mietvertrages vom 23. Dezember 1997 seien Mieterinvestitionen dem Mieter (Vater der Bw.) bei Beendigung des Mietverhältnisses abzulösen, sodass ihm ein Entschädigungsanspruch für seine Mieterinvestitionen zustehe. Infolgedessen seien die von ihm getätigten Mieterinvestitionen bei Beendigung des Mietverhältnisses Ende Dezember 2000 nicht entschädigungslos und damit unentgeltlich auf die Bw. als Liegenschaftseigentümerin und Vermieterin übergegangen und dürften daher bei ihr auch nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahre 2000 erfasst und besteuert werden.

An dieser rechtlichen Beurteilung ändere aus den nachstehenden Erwägungen auch die Tatsache nichts, dass der Vater seinen Entschädigungsanspruch nicht geltend gemacht ("verzichtet") habe und infolgedessen Verjährung eingetreten sei.

Im Berufungsfall wären die Mieterinvestitionen nur dann in steuerlicher Hinsicht entschädigungslos und damit unentgeltlich auf die Bw. als Vermieterin übergegangen und damit bei als Mieteinnahmen zu besteuern, wenn die im Mietvertrag vom 23. Dezember 1997 zwischen Frau Margit A. als Vermieterin und ihrem Ehegatten als Mieter getroffene Ablösevereinbarung ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO oder ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO wäre. In diesem Fall stünde dem Mieter in steuerlicher Sicht kein Entschädigungsanspruch zu mit der steuerlichen Folge, dass die Mieterinvestitionen bei der Bw. und Vermieterin im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses per Ende Dezember 2000 als Mieteinnahmen zu erfassen und zu besteuern wären. Da jedoch keinerlei Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch oder für ein Scheingeschäft zwischen den Eltern der Bw. vorlägen, könnten die §§ 22 und 23 BAO im Berufungsfall nicht zur Anwendung kommen.

Entschädigungsanspruch für die Mieterinvestitionen in X.

Gemäß Punkt 13) des Mietvertrages vom 23. Dezember 1997 entstünden zum Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses ein Anspruch des Mieters auf Ablöse seiner

Mieterinvestitionen (= Entschädigungsanspruch des Mieters) und vice versa eine Verpflichtung des Vermieters zur Ablöse der Mieterinvestitionen (= Entschädigungsverpflichtung des Vermieters). Der Entschädigungsanspruch des Mieters verjähre gemäß § 1489 ABGB nach Ablauf von drei Jahren ab seiner Entstehung (Beendigung des Mietverhältnisses) und die Entschädigungsverpflichtung des Vermieters werde zur bloßen Naturalobligation (Naturalschuld). Das heiße, der Mieter könne seinen Entschädigungsanspruch nicht mehr geltend machen, aber der Vermieter könne freiwillig aus Eigeninitiative seine Naturalschuld erfüllen und eine Entschädigung an den Mieter zahlen.

Ab der Entstehung des Entschädigungsanspruches könne der Mieter gemäß § 1444 ABGB auf seine Forderung durch einseitige Erklärung verzichten und diese damit zum Erlöschen bringen. Die (einseitige) Verzichtserklärung bedürfe keiner besonderen Form; sie müsse aber nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und Dritten erkennbar sein, insbesondere dann, wenn verzichtender Gläubiger und befreiter Schuldner, wie im Berufungsfall, nahe Angehörige seien.

Das aufgrund des Mietvertrages vom 23. Dezember 1997 bestehende Mietverhältnis zwischen Margit A. als Vermieterin und ihrem Ehegatten als Mieter sei auf Vermieterseite infolge Schenkung der Liegenschaft samt Mietobjekt im Dezember 2000 auf die Bw. übergegangen und sei mit Ende Dezember 2000 beendet worden. Infolgedessen seien per 31. Dezember 2000 alle vom Mieter getätigten Mieterinvestitionen ins wirtschaftliche Eigentum der Bw. als Vermieterin übergegangen und es sei gemäß Punkt 13) des Mietvertrages vom 23. Dezember 1997 ein Entschädigungsanspruch des Mieters (= Vater der Bw.) entstanden. Dieser Entschädigungsanspruch sei vom Mieter während der dreijährigen Verjährungsfrist nicht geltend gemacht worden. Er habe aber darauf nicht verzichtet, weil er seit der Entstehung seines Entschädigungsanspruches keine nach außen, auch Dritten erkennbare Verzichtserklärung abgegeben habe. Der Mieter habe lediglich vor Beendigung des Mietverhältnisses und damit vor Entstehung seines Entschädigungsanspruches seine Absicht bekundet, auf eine Ablöse seiner Investitionen und damit auf seinen künftigen Entschädigungsanspruch verzichten zu wollen. Das gehe aus Indizien hervor, die im Abgabungsverfahren von Margit A. vorgebracht worden seien. Zu einer Realisierung dieser Verzichtsabsicht des ehemaligen Mieters nach Entstehung seines Entschädigungsanspruches (31. Dezember 2000) sei es aber nie gekommen, weil – wie gesagt – eine nach außen erkennbare Verzichtserklärung nicht abgegeben worden sei. Der Entschädigungsanspruch sei aber auch nicht geltend gemacht worden.

Infolgedessen sei der Entschädigungsanspruch des seinerzeitigen Mieters mit 31. Dezember 2003 verjährt und die Entschädigungsverpflichtung der seinerzeitigen

Vermieterin und nunmehrigen Bw. zur bloßen Naturalobligation geworden. Das habe aber keineswegs zur Folge, dass dadurch der seinerzeitige entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieterinvestitionen durch die Bw. zu einem unentgeltlichen, entschädigungslosen Eigentumserwerb geworden sei – mit der steuerlichen Folge einer Besteuerung der Mieterinvestitionen bei der Bw. Denn einerseits bleibe ihre Entschädigungsverpflichtung als Naturalobligation und damit als Gegenleistung für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieterinvestitionen erhalten und andererseits werde ein entgeltlicher Eigentumserwerb nicht dadurch zu einem unentgeltlichen, weil der Entgeltsanspruch nicht geltend gemacht werde und infolgedessen verjähre.

So werde zum Beispiel der Kauf einer Sache nicht zur Schenkung, nur weil der Verkäufer die Kaufpreisforderung nicht geltend gemacht habe und diese daher verjährt sei. Gleiches müsse auch im Berufungsfall gelten. Das heiße, die Mieterinvestitionen seien per 31. Dezember 2000 nicht entschädigungslos ins wirtschaftliche Eigentum der Bw. übergegangen, sondern gegen Ablöse- bzw. Entschädigungsanspruch des Mieters, sodass die Mieterinvestitionen keine Mieteinnahmen der Bw. seien – ungeachtet des Umstandes, dass der seinerzeitige Mieter (Vater der Bw.) seinen Entschädigungsanspruch innerhalb der Verjährungsfrist nicht geltend gemacht und verjähren habe lassen. Das dürfe aber der Bw. nicht zum steuerlichen Nachteil gereichen, zumal nicht ausgeschlossen werden könne, dass sie ihre Naturalobligation erfülle und eine Ablöse bezahle, sobald sie dazu finanziell in der Lage sei.

Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO komme man zu keiner anderen steuerrechtlichen Beurteilung des berufsgegenständlichen Sachverhaltes. Denn auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise werde durch die Verjährung des Entschädigungsanspruches bzw. der Nichtgeltendmachung desselben während der Verjährungsfrist der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieterinvestitionen durch die Bw. im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses (31. Dezember 2000) nicht zu einem entschädigungslosen und würden daher auch die Mieterinvestitionen zu keinen (letzten) Mieteinnahmen der Bw.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei nämlich der Entschädigungsanspruch des Mieters jedenfalls für die Vermieterin eine wirtschaftliche Last, die eine Gegenleistung der Vermieterin für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieterinvestitionen darstelle und dadurch in einem sachlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Mieterinvestitionen und damit mit dem Mietverhältnis bzw. dessen Beendigung stehe. Hingegen stehe der Wegfall dieser wirtschaftlichen Last infolge Verjährung des Entschädigungsanspruches wegen Nichtgeltendmachung innerhalb der Verjährungsfrist in

keinem sachlich wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Mieterinvestitionen und damit mit dem Mietverhältnis bzw. dessen Beendigung.

Vielmehr stelle der Wegfall der wirtschaftlichen Last in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine mit den Mieterinvestitionen und dem Mietverhältnis in keinem wie immer gearteten sachlich wirtschaftlichen Zusammenhang stehende, aus rein privaten bzw. familiären Gründen gewährte freigebige Zuwendung des Vaters an seine Tochter, die Bw., dar, der keinerlei einkommensteuerliche Relevanz für ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zukämen, sondern ausschließlich nur schenkungssteuerrechtliche. Daher könne auch diese freigebige Zuwendung infolge Nichtgeltendmachung des Entschädigungsanspruches innerhalb der Verjährungsfrist keinen Einfluss auf den seinerzeitigen Erwerb der Mieterinvestitionen durch die Bw. haben und diese Mieterinvestitionen zu Mieteinnahmen der Bw. machen.

Man komme daher auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zur gleichen rechtlichen Beurteilung, dass nämlich trotz Verjährung des Entschädigungsanspruches bzw. dessen Nichtgeltendmachung innerhalb der Verjährungsfrist der seinerzeitige Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieterinvestitionen durch die Bw. ein entgeltlicher bleibe und die Mieterinvestitionen keine (letzten) Mieteinnahmen der Bw. seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist bei Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

§ 209 Abs. 1 BAO normiert:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Ob eine Abgabe gemäß § 33 bzw. § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Diese Beurteilung hängt nicht davon ab, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen hat (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 207, Tz 15 und die dort zitierte Judikatur).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG – die Bestimmungen des § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG (Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben) kommen hier nicht in Betracht – macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war dem in der Berufung vorgebrachten Einwand, dass der Einkommensteueranspruch für das Jahr 2000 bereits mit Ablauf des Jahres 2005 verjährt sei, da in dieser Zeit keine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches unternommen worden sei, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden:

Die bevollmächtigte Vertreterin der Bw. hat in der aktenkundigen Eingabe vom 3. Jänner 2001 unter Hinweis auf den Schenkungsvertrag vom 7. Dezember 2000, wonach sie von ihrem Vater zwei Liegenschaften erworben habe, die Vergabe einer Steuernummer beantragt und dem Finanzamt weiters mitgeteilt, dass diese Liegenschaften ab dem Jahr 2001 zu steuerpflichtigen Einkünften aus Vermietung führen würden.

Mit diesem bloßen Hinweis sind im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens dem Finanzamt weder der Übergabsvertrag vom 7. Dezember 2000, noch der für die ertragsteuerliche Beurteilung der strittigen Mieterinvestitionen maßgebliche, zwischen ihren Eltern abgeschlossene Mietvertrag vom 23. Dezember 1997, in den sie auf Grund der Bestimmungen des Übergabsvertrages (vgl. Punkt "Zweitens") eingetreten ist, vorgelegt und damit nicht im Sinne der Verpflichtung des § 119 BAO offen gelegt worden. Denn die Offenlegung der für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Die Frage der Strafbarkeit bei Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hängt nicht davon ab, ob der Abgabepflichtige darauf vertrauen kann, die Abgabenbehörde werde seine Erledigungen prüfen und erforderlichenfalls richtig stellen, somit

bei Prüfung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung hätte erkennen können, sondern davon, ob der Abgabepflichtige seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen ist. Ein eventuelles Mitverschulden der Abgabenbehörde an der unrichtigen Festsetzung von Abgaben unterbricht somit den Risikozusammenhang mit dem verpönten Erfolg nicht (vgl. VwGH 25.1.2000, 94/14/0031).

Überdies ist zur Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2000 festzustellen, dass die Bw. mit Schreiben vom 28. Mai 2001 beim Finanzamt lediglich eine Umsatzsteuererklärung eingereicht hat.

Bezüglich der für die Tatbestandsverwirklichung des § 33 Abs. 1 FinStrG erforderlichen vorsätzlichen Schuldform, wobei bereits der bedingte Vorsatz genügt, ist festzustellen, dass die Bw. durch den bloßen Hinweis auf den Übergabsvertrag, ohne jedoch gleichzeitig diesen Vertrag und auch den Mietvertrag vom 23. Dezember 1997 im vollen Wortlaut dem Finanzamt im Einkommensterverfahren zur Kenntnis zu bringen, eine Abgabenverkürzung im Zusammenhang mit dem zugeflossenen Vorteil aus den Mieterinvestitionen in Höhe von insgesamt ATS 1.282.366,32 wohl ernsthaft für möglich gehalten haben musste und sich damit offenkundig abgefunden hat.

In diesem Sinne ist somit von der für hinterzogene Abgaben maßgebenden Verjährungsfrist von sieben Jahren auszugehen, die hinsichtlich des Einkommensteueranspruches für das Jahr 2000 am 31. Dezember 2007 endet. Der von der Bw. am 25. September 2007 zur Kenntnis genommene, gemäß § 147 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 99 Abs. 2 FinStrG ua. für die Prüfung der Einkommensteuer 2000 ausgestellte Prüfungsauftrag stellt eine innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dar, weshalb sich dadurch die Verjährungsfrist um ein Jahr bis 31. Dezember 2008 verlängert (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 209, Tz 18). Die Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2008 stellt ebenfalls eine Amtshandlung (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 209, Tz 13) dar, die die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, somit bis zum 31. Dezember 2009 verlängert. Damit ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 12. Jänner 2009 jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

In materiellrechtlicher Hinsicht konnte dem Berufungsbegehren aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Zu den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehören gemäß [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) ua. auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von

unbeweglichem Vermögen, also insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen usw. Darunter versteht man in der Regel alle Einkünfte, die dem Bestandgeber im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von (unbeweglichen) Bestandobjekten zufließen.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt aber nicht verpflichtet ist und sohin die Investition regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann (vgl. VwGH 20.2.1998, [96/15/0086](#) und die dort zitierte Literatur).

In dem von Margit A. als Vermieterin und ihrem Ehegatten als Mieter abgeschlossenen und mit 1. Februar 1997 wirksamen Mietvertrag bezüglich des Einfamilienhauses in X. ist bezüglich Mieterinvestitionen unter Punkt 13) Folgendes vereinbart worden:

"Auf Kosten des Mieters durchgeführte Änderungen oder Verbesserungen sind bei Beendigung des Mietverhältnisses nach Wahl des Vermieters entweder kostenlos im Mietgegenstand zu belassen oder es ist vom Mieter auf eigene Kosten der frühere Zustand wieder herzustellen."

Dieser Vertragspunkt ist am 23. Dezember 1997 von den Vertragsparteien zur Gänze gestrichen und durch nachfolgende Vereinbarung ersetzt worden:

"Hinsichtlich der durch Ing. Adolf A. durchgeführten Mieterinvestitionen (Sanierung des Gebäudes) vereinbaren der Mieter und Vermieter, dass bei einem allfälligen Ende dieses Mietvertrages diese Investitionen abzüglich einer jährlichen Abnutzung von 10 % vom Vermieter abzulösen sind. Der ursprüngliche Wert dieser Mieterinvestitionen ist durch Rechnungen nachzuweisen."

Nach Punkt 2) des Übergabsvertrages vom 7. Dezember 2000 "übergibt hiemit Frau Margit A. mit Unterfertigung dieses Vertrages an ihre Tochter, Frau Manuela A. (= Bw.) und diese übernimmt von der Erstgenannten, die derselben allein eigentümliche Liegenschaft X. samt allen Baulichkeiten, allem rechtlichen und faktischem Zubehör, jedoch ausdrücklich ohne Inventar, sonst aber samt allen Rechten und Pflichten, mit welchen die Übergeberin das Übergabsobjekt bisher besessen und benützt hat oder doch zu besitzen und zu benützen berechtigt war gegen Übernahme der mit Stichtag zum 31.3.2001 aushaftenden Darlehensforderung Raiffeisenbank XXX im aushaftenden Betrag von S 395.973,75 und verpflichtet sich die Übernehmerin, die alleinige Rückzahlung dieser Darlehensforderung zu übernehmen, in sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Darlehensverhältnis anstelle der

Übergeberin vollinhaltlich einzutreten und diese diesbezüglich vollkommen klag- und schadlos zu halten."

Damit ist, wie die Bw. in der Berufung zutreffend ausgeführt hat, das "aufgrund des Mietvertrages vom 23. Dezember 1997 bestehende Mietverhältnis zwischen Frau Margit A. als Vermieterin und Herrn Ing. Adolf A. als Mieter auf Vermieterseite infolge Schenkung der Liegenschaft samt Mietobjekt im Dezember 2000 auf die Berufungswerberin übergegangen." Wenn die Bw. mit den weiteren Berufungsausführungen, dass "das Mietverhältnis mit Ende Dezember 2000 beendet wurde und infolgedessen per 31. Dezember 2000 alle vom Mieter Ing. A. getätigten Mieterinvestitionen ins wirtschaftliche Eigentum der Berufungswerberin als Vermieterin übergegangen sind und gemäß Punkt 13) des Mietvertrages vom 23. Dezember 1997 ein Entschädigungsanspruch des Mieters Ing. A. entstanden ist, der aber mit 31. Dezember 2003 verjährt ist" aber vermeint, dass die Besteuerung der Mieterinvestitionen jedenfalls zu unterbleiben habe, da danach einerseits eine Naturalobligation bestehen bleibe und andererseits ein entgeltlicher Eigentumserwerb nicht dadurch zu einem unentgeltlichen werde, weil der Entgeltsanspruch nicht geltend gemacht werde und infolgedessen verjährt sei, dann übersieht sie dabei Folgendes:

Die Bw. hat an anderer Stelle in der Berufung ausdrücklich ausgeführt, dass "der Mieter lediglich vor Beendigung des Mietverhältnisses und damit vor Entstehung seines Entschädigungsanspruches seine Absicht bekundet hat, auf eine Ablöse seiner Investitionen und damit auf seinen künftigen Entschädigungsanspruch verzichten zu wollen. Das geht aus Indizien hervor, die im Abgabungsverfahren von Frau Margit A. vorgebracht worden sind. Zu einer Realisierung dieser Verzichtsabsicht des ehemaligen Mieters Ing. A. nach Entstehung seines Entschädigungsanspruches (31.12.2000) ist es aber nie gekommen, weil – wie gesagt – eine nach außen erkennbare Verzichtserklärung nicht abgegeben worden ist. Der Entschädigungsanspruch wurde aber auch nicht geltend gemacht." Mit diesen Ausführungen vermag die Bw. an der Tatsache, dass ihr aus der unterbliebenen Geltendmachung des Entschädigungsanspruches ein aus dem Mietverhältnis mit ihrem Vater resultierender Vermögensvorteil in Höhe von ATS 1.282.366,32 – der Wert ist unbestritten – im Streitjahr unentgeltlich zugeflossen ist, nichts zu ändern. Die Tatsache, dass der ehemalige Mieter keine nach außen erkennbare, formelle Verzichtserklärung abgegeben hat, ist für die ertragsteuerliche Beurteilung, die sich am tatsächlichen Geschehen zu orientieren hat, nicht bedeutsam. Der Vater wollte seine im Zeitpunkt der Unterfertigung des Übergabsvertrages noch studierende 25-jährige Tochter im Zusammenhang mit dem Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft offenkundig nicht über die vereinbarte Darlehensübernahme hinaus finanziell belasten. Die rechtswirksame Bekräftigung dieser Absicht durch die Abgabe

einer formellen Verzichtserklärung hat sich im Rahmen eines intakten Vater-Tochter Verhältnisses wohl jedenfalls als entbehrlich erwiesen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Mai 2011