



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., L., vertreten durch Fidas Liezen Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8940 Liezen, Gesäusestraße 21-23, vom 20. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 21. April 2008 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005, entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie der Vorlageantrag betreffend die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2002 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben (Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005) ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

1) Mietzinsvorauszahlung betr. die Liegenschaft Ge.

Der Berufungswerber (Bw.) habe mit Kaufvertrag vom 6. November 2003 von der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG die Liegenschaft Ge., auf der sich die Tankstelle befindet, die er als Pächter betreibe, einschließlich der im Grundbuch zugunsten der Fa. Y. AG & Co bzw. deren Gesamtrechtsnachfolgerin, der Y. Marketing GmbH eingetragenen Bestandrechte gegen Bezahlung eines Kaufpreises in Höhe von € 1.500.000,00 erworben.

Auf Grund der zwischen der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG als Bestandgeberin und der Fa. Y. Marketing GmbH als Bestandnehmerin am 4. Juni 2003 abgeschlossenen Nachtragsvereinbarung zum Bestandvertrag vom 28. Juni 1982 in der Fassung der Nachtragsvereinbarung vom 10. März 1999 sei das Mietverhältnis bis 31. Dezember 2014 verlängert worden, wobei sich die Fa. Y. Marketing GmbH bereit erklärt habe für den Zeitraum von fünf Jahren (1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2008) eine einvernehmlich festgelegte Mietzinsvorauszahlung in Höhe von € 228.570,00 zu leisten. Für die Dauer der Vorauszahlung ruhe die Wertsicherung. Die Vorauszahlung sei im Grundbuch anzumerken, wobei die Auszahlung der Vorauszahlung innerhalb von 14 Tagen nach Zustellung des Beschlusses über die grundbücherliche Anmerkung der Vorauszahlung erfolge.

Diese von der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG vereinnahmte Mietzinsvorauszahlung sei bei der Einigung über den Kaufpreis von € 1.500.000,00 entsprechend berücksichtigt worden, was auch von der Fa. X.

Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG im Schreiben vom 11. September 2007 an das Finanzamt Judenburg Liezen bestätigt worden sei.

Somit sei der Nettobetrag in Höhe von € 190.475,00 entsprechend dem im eingangs genannten Kaufvertrag vereinbarten Verhältnis auf Grund und Boden (36,67 % = € 69.847,18) und Gebäude (63,33 % = € 120.627,82) zu aktivieren, was in den

Streitjahren 2003 bis 2005 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Gewährung einer zusätzlichen Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 904,71 (2003 – HalbjahresAfA) und € 1.809,42 (2004 und 2005) führe.

Des Weiteren seien die bisher nicht erklärten vorausgezahlten Mieterträge in Höhe von € 190.475,00 nach dem Zuflussprinzip im Zeitpunkt der Wirksamkeit des Kaufvertrages (1. Dezember 2003) als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2003 zu erfassen und demgemäß der Einkommensteuer zu unterwerfen (vgl. Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. März 2008).

2) Vermietung der Eigentumswohnung in G., Top 10

Die vom Bw. mit Kaufvertrag vom 15. November 2001 von einem Bauträger erworbene Eigentumswohnung sei nach Fertigstellung ab Herbst des Jahres 2002 vermietet worden, wobei die verlustbringende Bewirtschaftung im Prüfungszeitraum (2002: -3.833,92; 2003: -3.787,21; 2004: -3.961,26 und 2005: -3.462,06) innerhalb des von der Liebhabereiverordnung vorgesehenen Zeitraumes die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht erwarten lasse; somit sei dieses Mietobjekt gemäß § 1 Abs. 2 der LVO als Liebhaberei zu qualifizieren.

Demnach seien die erzielten Verluste einkommensteuerlich nicht anzuerkennen, während in umsatzsteuerlicher Hinsicht weder die Mieten noch die geltend gemachte Vorsteuer zu berücksichtigen seien. Überdies sei im Jahr 2002 der Tatbestand des Eigenverbrauches gemäß § 3a UStG 1994 hinsichtlich des im Kalenderjahr 2001 aus der Zahlung des ersten Teilkaufpreises in Höhe von netto ATS 1.200.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vorgenommenen Vorsteuerabzuges verwirklicht, sodass der Betrag in Höhe von € 87.207,40 dem Normalsteuersatz zu unterwerfen sei (vgl. Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. März 2008).

Das Finanzamt hat unter Zugrundelegung dieser Prüfungsfeststellungen im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2002 bis 2005 entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erlassen.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und gegen die entsprechenden Sachbescheide hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Wiederaufnahme der Verfahren

Da die strittige Mietzinsvorauszahlung in Höhe von € 228.570,00 im Grundbuch, das als öffentliches Buch auch der Abgabenbehörde zur Verfügung stehe, eingetragen sei, handle es

sich um keine neu hervorgekommene Tatsache, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO rechtfertigen würde.

Hinsichtlich der Liebhabereivermutung der strittigen Eigentumswohnung sei darauf hinzuweisen, dass bei den Veranlagungen 2002 bis 2005 der Abgabenbehörde die Anlagenverzeichnisse bzw. die Beilagen zur Einkommensteuererklärung E1b ab dem Jahr 2003 hinsichtlich der Vermietung und Verpachtung für die Wohnung in G. übermittelt worden seien. Aus diesen Beilagen seien die Mieteinnahmen bzw. die Werbungskosten einschließlich der Abschreibungen eindeutig ersichtlich. Es sei daher auch für diesen Streitpunkt kein Wiederaufnahmsgrund gegeben.

Sachbescheide

1) Mietzinsvorauszahlung betr. die Liegenschaft Ge.

Er betreibe an dieser Adresse seit dem 10. Juli 1984 auf Grund des mit der Fa. Y. AG & Co abgeschlossenen Tankstellenagenturvertrages als Pächter eine Tankstelle. Als er erfahren habe, dass die Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG diese Liegenschaft verkaufen wolle, habe er sich entschlossen die Liegenschaft zu erwerben, um sich als Eigentümer gegenüber der Fa. Y. AG & Co, mit der es schon vehemente Schwierigkeiten gegeben habe, eine stärkere Position zu verschaffen. Des Weiteren habe er eine Chance gesehen, in den Räumlichkeiten der Fa. J.handels GmbH zur Absicherung seiner Existenz und der Sicherung des Lebensunterhaltes seiner Ehegattin und der noch unterhaltspflichtigen Kinder ein zweites Standbein zu schaffen. Tatsächlich habe die Fa. Y. AG & Co das Pachtverhältnis betreffend die Tankstelle im Jahr 2006 aufgekündigt. Er selbst habe bereits im Jahr 2005 begonnen die leer stehenden Räumlichkeiten der ehemaligen Fa. J.handels GmbH umzubauen, um als Inhaber der Konzession weiterhin eine Tabaktrafik zu betreiben. Da er die Tabakwaren zu Trafikpreisen und nicht zu "Gasthauspreisen" verkaufen müsse, habe er einen Großteil seiner Trafikkunden behalten und dadurch auch seine Umsätze aus dem Verkauf von Handelswaren aller Art, im Besonderen Autozubehör und aus einem kleinen Imbissladen steigern können.

Von der Mietzinsvorauszahlung habe er erst kurz vor Vertragsabschluss erfahren. Aus existenziellen Gründen sei es aber notwendig gewesen, ein zusätzliches sicheres Standbein zu schaffen. Des Weiteren sei anzuführen, dass die Zinsbelastung im Jahr 2003 wesentlich geringer gewesen sei und die Kostenbelastung durch den Mietentgang als wirtschaftlich tragbar erschien.

Dass diese Mietzinsvorauszahlung von Seiten der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG als Kaufpreisanrechnung gewertet worden sei, sei im Kaufvertrag nicht festgehalten worden und es gebe lt. Auskunft der

Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG auch keine schriftlichen Unterlagen, die dies bestätigten. Der damalige Geschäftsführer, der die Verhandlungen mit dem Bw. geführt habe, sei mittlerweile leider verstorben.

Seiner Ansicht nach habe die Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG die Mietzinsvorauszahlung erst im Nachhinein als Kaufpreisminderung behandelt, was daraus ersichtlich sei, dass der Kaufpreis ohne Umsatzsteuer vereinbart worden sei, während die Mietzinsvorauszahlung die Umsatzsteuer in Höhe von € 38.095,00 enthalte. Die Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG habe bestätigt, dass die in der Rechnung vom 31. Juli 2003 gegenüber der Fa. Y. Marketing GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von € 38.095,00 von ihr zur Gänze an das zuständige Finanzamt abgeführt worden sei.

Seiner Meinung sei dieser Umstand auch so zu würdigen, dass die Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG erst im Nachhinein auf die Idee gekommen sei, die Mietzinsvorauszahlung als Kaufpreisminderung zu werten. Ansonsten hätte man wohl die Umsatzsteuer berichtigt. Wirtschaftlich gehöre diese Mietzinsvorauszahlung der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG als Verkäuferin der Liegenschaft zugerechnet.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die Mietzinsvorauszahlung seitens der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG nicht von vornherein als Kaufpreisminderung gewertet worden sei, sei die Tatsache, dass als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis herangezogen worden und dieser nicht um die Mietzinsvorauszahlung erhöht worden sei.

2) Vermietung der Eigentumswohnung in G., Top 10

Aus der dem Betriebsprüfer vorgelegten Prognoserechnung sei ersichtlich, dass ab dem Jahr 2009 Einnahmenüberschüsse bzw. ab dem Jahr 2017 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden. Als Begründung dafür, dass die Wohnung sehr wohl eine Befähigung zur Einkunftsquelle habe sei die Endfälligkeit im Jahr 2011 des Finanzierungskredites anzuführen. Weiters gebe es im Jahr 2008 eine bereits im Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses (2002) vereinbarte Mieterhöhung, die sich positiv auf die Entwicklung des Überschusses auswirke. Die niedrigere Miete in den Anfangsjahren sei auf Grund der erheblichen Eigenleistungen des Mieters im Zuge der Fertigstellung der Wohnung begründet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei eine Vermietung grundsätzlich nur dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn die Vermietung – in der konkret ausgeübten Vermietungsart – objektiv nicht dazu geeignet sei, innerhalb eines Zeitraumes von

ca. 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erbringen. Dieser Zeitraum komme nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahingehe, die Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Aus dem Umstand, dass er nicht nur die streitgegenständliche Wohnung, sondern noch weitere sechs Objekte und auch auf der Liegenschaft Ge. fünf Einheiten vermiete, sei klar erkennbar, dass er die Vermietungstätigkeit nicht nur vorübergehend ausübe und die Liegenschaften somit nicht aus Spekulationsgründen erworben habe, sondern langfristige Gewinnerzielungsabsichten verfolge. Er habe zudem nicht die Absicht die streitgegenständliche Wohnung für eigene Wohnzwecke zu nutzen, da er seinen Wohnsitz in L. habe.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei darauf hinzuweisen, dass kein Eigenverbrauchstatbestand im Sinne des § 3a UStG 1994 vorliege.

Die Berufung wurde vom Finanzamt in den hier strittigen Punkten in der Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Wiederaufnahme der Verfahren

Nach herrschender Literatur und Judikatur beziehe sich das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln auf den Wissensstand des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres, basierend auf der entsprechenden Abgabenerklärung und ihrer Beilagen. Eine mögliche Erkennbarkeit aus anderen Verfahren genüge nicht Tatsachen als bekannt anzunehmen. Dem Finanzamt und vor allem der für das Betriebsprüfungsverfahren zuständigen Organisationseinheit sei die vertraglich fixierte Mietzinsvereinbarung erst im Zuge des Prüfungsverfahrens bekannt geworden, weshalb hinsichtlich dieser Tatsache ein Wiederaufnahmsgrund vorliege.

Bezüglich der Wohnung in Graz gründe sich die Wiederaufnahme nicht auf eine andere Beurteilung der offen gelegten Daten, sondern auf die bisher unbekannten Umstände der Bewirtschaftung. Mieterin der Wohnung sei im fraglichen Zeitraum die studierende Tochter samt deren Lebensgefährte gewesen. Da sich daraus völlig neue Perspektiven für die rechtliche Beurteilung ergeben würden, lägen auch in diesem Punkt entscheidungsrelevante, bis zur Prüfung unbekannte Umstände vor.

Sachbescheide

1) Mietzinsvorauszahlung betr. die Liegenschaft Ge.

Faktum sei, dass das Bestandrecht der Fa. Y. samt Mietzinsvorauszahlung grundbürgerlich gesichert worden und somit für jeden Käufer ersichtlich sei. Der Bw. als Käufer hätte wissen

müssen und habe auch gewusst, dass er eine mit dem Bestandrecht belastete und für fünf Jahre ertraglose Liegenschaft erwirbt. Evident sei auch gewesen, dass die Mietzinsvorauszahlung noch der Verkäufer lukriert habe. Man würde dem Bw. eine unwahrscheinliche Naivität und Unbedarftheit unterstellen – was dem Finanzamt nicht in den Sinn kommen würde – ginge man davon aus, dass er diese Umstände einfach kompensationslos akzeptiert hätte. Dies entspräche auch nicht dem in der Berufung gezeichneten Bild in Bezug auf seine wirtschaftlichen Überlegungen zum Kauf. Es stehe außer Zweifel, dass die Preisbildung davon beeinflusst worden ist. Überlegungen zur Kaufpreisbildung würden in der Regel auch nicht vor dem Notar ausgebreitet, der die Grunderwerbsteuer sodann im Selbstberechnungsverfahren berechne.

Dem Bw. stehe ein bereicherungsrechtlicher Anspruch auf die (anteilige) Mietzinsvorauszahlung zu, die der Verkäufer realisiert und dadurch dem Käufer das Benützungsentgelt für den Fünfjahreszeitraum entzogen habe. Durch die Anrechnung bei den Preisverhandlungen habe der Bw. eine Vorausverfügung über diesen Rechtsanspruch getätig. Es sei daher schlüssig unter diesen Prämissen den Anschaffungspreis um die Vorauszahlung zu erhöhen, da nur ein verkürzter Zahlungsweg vorgelegen sei. Eine Vorausverfügung bewirke jedenfalls einen Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988.

2) Vermietung der Eigentumswohnung in G., Top 10

Ab dem Jahr 2002 habe der Bw. diese Wohnung seiner (damals) studierenden und somit unterhaltsberechtigten Tochter und ihrem (damaligen) Lebensgefährten überlassen. Die Tochter habe keinen Mietzins, der Lebensgefährte einen gewissen Betrag, der jedoch für die Erwirtschaftung eines Überschusses nicht ausreichend gewesen sei, bezahlt. Diese Umstände seien erst im Zuge der Prüfung bekannt geworden.

Im Vorfeld der Liebhabeprüfung sei vordringlich die Frage der Anerkennung des (mündlichen) Mietvertrages zwischen der Tochter (Lebensgefährten?) und dem Bw. als Vater zu prüfen. Unbestreitbar halte die Vereinbarung keinem Fremdvergleich stand, was auch die hohen Werbungskostenüberschüsse erkläre, zumal es eindeutig um die Wohnversorgung der Tochter und deren Lebensgefährten am Studienort gegangen sei. Aufwendungen für die Wohnversorgung der Kinder unterlägen nach der Judikatur (zB VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141) dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, mögen sie auch durch einen (sogar fremdüblich gestalteten) Mietvertrag festgelegt worden sein. Somit sei das Vertragsverhältnis von vornherein (ab 2002) nicht anzuerkennen, weshalb umsatzsteuerlich der Eigenverbrauchstatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a erster Satz UStG 1994 erfüllt sei.

Selbst unter dem Aspekt der Liebhabereiprüfung käme es zu keiner Änderung der Festsetzung, da das UStG 1994 Liebhaberei unter den Verwendungstatbestand (= Eigenverbrauch) des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a subsumiere und ab 2004 Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 darstelle (vgl. Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 2, Tz 261). Unstrittig wäre auch, dass die Vermietung einer Eigentumswohnung unter § 1 Abs. 2 LVO fiele, der tatbestandsmäßig grundsätzlich von der Liebhabereiannahme ausgehe und gemäß § 6 LVO auf die Umsatzsteuer durchschlage.

Die Prognoserechnung hätte für den streitgegenständlichen Zeitraum keine Auswirkung mehr, da der Bw. übersehe, dass mehr als eine Verdoppelung des Mietzinses ab 2008 nach Literatur und Rechtsprechung jedenfalls eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstellen würde – Beginn eines neuen Beobachtungszeitraumes – und daher der alte Beobachtungszeitraum bis 2007 in Bezug auf Liebhaberei endgültig festgelegt wäre.

Dagegen hat der Bw. mit nachstehender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt:

Wiederaufnahme der Verfahren

Dass die Abgabenbehörde keinen Hinweis auf den Kauf der Liegenschaft Ge. im Jahr 2003 gehabt habe, erscheine ein wenig unglaublich, da ab diesem Zeitpunkt ein Anlagenverzeichnis sowie die Überschussrechnung als Beilagen zum Jahresabschluss übermittelt worden seien. Ob auch der Kaufvertrag bereits zu diesem Zeitpunkt der Abgabenbehörde übermittelt worden sei, entziehe sich der Kenntnis der bevollmächtigten Vertreterin, da sie damals noch nicht mit der Vertretung betraut gewesen sei. Bezüglich der Vermietung der Wohnung G. könnten die bisher unbekannten Umstände der Bewirtschaftung nicht als Wiederaufnahmegrund angeführt werden, da keine Änderung der Bewirtschaftung stattgefunden habe.

Sachbescheide

1) Mietzinsvorauszahlung betr. die Liegenschaft Ge.

Gerade der Weitblick habe dem Bw. seine wirtschaftliche Existenz gesichert, da er im Jahr 2006 tatsächlich von der Fa. Y. AG & Co gekündigt worden sei und er ohne Eigentümerstellung wohl vor dem Nichts gestanden sei. Er hätte sicherlich innerhalb kürzester Zeit kein passendes Objekt gefunden, um weiterhin selbständig zu sein. Somit sei es sehr wohl intelligent gewesen vorauszuschauen und nicht nur die eigene Existenz, sondern auch jene der Mitarbeiter auf Jahre abzusichern, auch wenn dies bedeutet habe auf Mieteinnahmen zu verzichten. Und dass dies gelungen sei, beweise die Realität, da er nach wie vor eine

Tankstelle betreibe, seine Mitarbeiter beschäftige und vor allem seinen Abgabenverpflichtungen nachkomme.

2) Vermietung der Eigentumswohnung in G., Top 10

Es sei natürlich immer schwierig bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen einem Fremdvergleich standzuhalten. Aber es sei anzumerken, dass Mieter nicht die Tochter, sondern deren Freund sei, mit dem der Bw. nicht verwandt sei. Dem Argument der Vordringlichkeit der Lösung des Wohnungsproblems am Studienort der Tochter könne er nicht folgen, denn dazu hätte man einfach eine Wohnung mieten können, die er seiner Tochter einfach zur Verfügung gestellt hätte. Dass der Bw. ein wirtschaftlich denkender Mensch sei, sei auch daran zu erkennen, dass er nicht nur diese, sondern auch zahlreiche andere Wohnungen besitze und vermiete.

Gleichzeitig sei auch nochmals auf die Prognoserechnung zu verweisen, wonach sich ein Gesamtüberschuss ergebe.

Die hohen Werbungskostenüberschüsse in den Anfangsjahren erklärten sich aus der Zinsenbelastung in Folge der Fremdfinanzierung. Es könne von einem solchen Objekt nicht von Anfang an erwartet werden, positive Ergebnisse zu erzielen, sondern es sei in einem Zeitraum von 20 bis 23 Jahren ein Gesamtüberschuss gefordert. Im gegenständlichen Fall ergebe sich dieser nach der Prognoserechnung bereits nach 15 Jahren.

Dem Vorwurf der Änderung der Bewirtschaftung ab dem Jahr 2008 könne er nicht folgen, da von Anfang an geplant gewesen sei, die Miete zu erhöhen. Das sei durchaus ein fremdübliches Mittel und auch gerechtfertigt nach sechs Jahren die Miete anzuheben. Würde die Miete niemals angehoben werden, wäre es für viele Vermieter schwierig, ihren Belastungen (Zinsen, Steuern usw.) nachzukommen.

In dem am 31. August 2010 abgehaltenen Erörterungsgespräch wurde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. die Berufung wie folgt eingeschränkt:

Bezüglich Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird die Versteuerung des Eigenverbrauches in Höhe von € 87.207,40 im Zusammenhang mit der Eigentumswohnung in G., Top 10 bekämpft. Hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird die Erfassung der Mietzinsvorauszahlung in Höhe von € 190.475,00 und der darauf entfallenden Umsatzsteuer in Höhe von € 38.095,00 (lt. Berufungsvorentscheidung) als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angefochten. Der Kürzung der AfA um € 904,71 (2003) und um jeweils € 1.809,42 (2004 und 2005) wird zugestimmt.

Der Vertreter der Amtspartei führte zur Umsatzsteuer für das Jahr 2002 aus, dass die Eigenverbrauchsbesteuerung tatbestandsmäßig an den im Jahr 2002 hervorgetretenen Umständen hänge. Denn erst in diesem Jahr sei die "schädliche" Vermietung eingetreten, was konsequenterweise zur Entnahme im Jahr 2002 geführt hätte.

Bezüglich der einkommensteuerlichen Behandlung der Mietzinsvorauszahlung wird vom Vertreter der Amtspartei die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsansicht nicht mehr aufrechterhalten. Ein bereicherungsrechtlicher Anspruch liege nicht vor. Es sei jedoch zu prüfen, ob die eingetragene Belastung der Unvermietbarkeit in Bezug auf die Höhe der Anschaffungskosten als eine Verpflichtung wie beispielsweise übernommene Schulden behandelt werden könnte, was wiederum eine Erhöhung der Anschaffungskosten zur Folge hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Mietzinsvorauszahlung betr. die Liegenschaft Ge.

Gemäß § 19 Abs. 1 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 [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 19, Tz 8 (1.1.2006)].

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage war der Berufung aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Lt. Punkt V. des zwischen der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG und dem Bw. als Käufer abgeschlossenen Kaufvertrages vom 6. November 2003 "übernimmt der Käufer die in CLNR xx und yy ob Einlagezahl 000 Grundbuch 00000 R. und die in CLNR xx ob Einlagezahl 111 Grundbuch 00000 R. haftenden Bestandrechte zugunsten der Y. AG & Co und der Y. Marketing GmbH."

In der dieser Grundbucheintragung und der Anmerkung der Vorauszahlung des Mietzinses von € 228.570,00 zugrunde liegenden Nachtragsvereinbarung vom 4. Juni 2003 zwischen der Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG als Bestandgeberin und der Fa. Y. Marketing GmbH als Bestandnehmerin ist, soweit es für die Lösung der Streitfrage relevant ist, Nachstehendes vereinbart worden:

- "1. Das Mietverhältnis wird bis zum 31.12.2014 verlängert.
2. Y. erklärt sich bereit, eine Mietzinsvorauszahlung für die Dauer von 5 Jahren, das ist vom 1.1.2004 bis 31.12.2008, zu leisten. Diese Vorauszahlung wurde einvernehmlich mit € 228.570,-- festgelegt. Für die Dauer der Vorauszahlung ruht die Wertsicherung. Diese Vorauszahlung des Mietzinses ist im Grundbuch anzumerken.
- Die Auszahlung der Vorauszahlung erfolgt innerhalb von 14 Tagen nach Zustellung des Beschlusses über die grundbürgerliche Anmerkung der Vorauszahlung."
- Auf Grund des ausdrücklichen Hinweises im Kaufvertrag auf die im Grundbuch intabulierten Bestandrechte muss wohl unbestritten sein, dass dem Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages die Tatsache der von der Fa. Y. Marketing GmbH für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2008 geleisteten Mietzinsvorauszahlung bekannt sein musste und er in Kenntnis dieser Tatsache die Kaufpreisvereinbarung - € 1.500.000,00 – getroffen hat. Da der Bw. die Bestandrechte zugunsten der Y. Marketing GmbH im Kaufvertrag ausdrücklich übernommen hat, konnte er auch die rd. fünf Monate vor Abschluss des Kaufvertrages getroffene Vereinbarung über die Zahlung einer Mietzinsvorauszahlung zwangsläufig lediglich zur Kenntnis nehmen. Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretene, im Erörterungsgespräch am 31. August 2010 ohnedies nicht mehr aufrecht erhaltene Rechtsansicht, wonach dem Bw. ein bereicherungsrechtlicher Anspruch auf die (anteilige) Mietzinsvorauszahlung zustehe, die der Verkäufer realisiert und dadurch ihm als Käufer das Benützungsentgelt für den Fünfjahreszeitraum entzogen habe, übersieht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass es Aufgabe des Bereicherungsrechtes ist, ungerechtfertigte Vermögensverschiebungen rückgängig zu machen. Vermögensverschiebungen sind jedenfalls dann gerechtfertigt, wenn sie in Erfüllung eines gültigen Schuldverhältnisses stattgefunden haben. Es ist daher unzulässig, Verträge mit Hilfe des Bereicherungsrechtes zu "korrigieren". Wer ein ungünstiges Geschäft abgeschlossen hat, kann seinen Nachteil nicht durch das Bereicherungsrecht ausgleichen. Gültige Verträge rechtfertigen also die durch ihre Abwicklung entstehenden Veränderungen der beteiligten Vermögen (vgl. Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, Band II, Wien 2007, 273). Da demnach der Bw. keinen bereicherungsrechtlichen Rechtsanspruch hat, kann er, entgegen der Auffassung des Finanzamtes, im Zuge der Preisverhandlungen wohl auch keine "Vorausverfügung über diesen Rechtsanspruch" getätigt haben. Auch wenn, wie die Fa. X. Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH & CoKG im Schreiben vom 11. September 2007 bestätigt hat, die "geleistete und im Grundbuch angemerkte Mietvorauszahlung für die Jahre 2004 bis 2008 bei der Einigung über den Kaufpreis entsprechend berücksichtigt wurde", kann die zwischen der Voreigentümerin und deren Pächterin vereinbarte Mietzinsvorauszahlung wohl nicht als anschaffungskostenerhöhende Vorauszahlung qualifiziert

werden, da der dadurch zeitlich begrenzte Ausfall von Mieteinnahmen wohl keine Ausgaben darstellt, die durch den Erwerb eines Wirtschaftsgutes entstanden sind [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 6, Tz 69 (1.9.2009)]. Dass sich dieser Umstand auf die Festlegung des vom Bw. tatsächlich zu leistenden Kaufpreises entsprechend zu seinen Gunsten ausgewirkt hat, ist im Wirtschaftsleben verständlich und bedarf keiner näheren Erörterung. Somit hat die vom Finanzamt unter diesem Titel vorgenommene zusätzliche Aktivierung von Anschaffungskosten zu entfallen.

Zu der vom Vertreter der Amtspartei im Erörterungsgespräch erstmalig relevierten Überlegung, ob die eingetragene Belastung der Unvermietbarkeit in Bezug auf die Höhe der Anschaffungskosten als eine Verpflichtung wie beispielsweise übernommene Schulden zu behandeln sei, was wiederum eine Erhöhung der Anschaffungskosten zur Folge hätte, ist Folgendes festzustellen:

Der Bw. hat keine im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages noch bestehende Verbindlichkeit übernommen, sondern lediglich zur Kenntnis nehmen müssen, dass infolge der bereits fünf Monate vor dem Vertragsabschluss vereinbarten und durchgeführten Mietzinsvorauszahlung ihm als Eigentümer bis 31. Dezember 2008 keine Mieteinnahmen zustehen. Da er damit jedoch nicht in ein noch aufrechtes, erst zu erfüllendes Schuldverhältnis eingetreten ist und somit in diesem Zusammenhang keinerlei Verpflichtung zu irgendeiner Leistung bestanden hat, kann die bereits erfolgte, der Voreigentümerin zugeflossene Mietzinsvorauszahlung nicht als zusätzliche Anschaffungskosten qualifiziert und aktiviert werden.

Zu der vom Finanzamt unter Hinweis auf Doralt (§ 19, Tz 21) unter Bezugnahme auf bereicherungsrechtliche Überlegungen vertretenen Rechtsansicht, die im Übrigen im Erörterungsgespräch am 31. August 2010 ausdrücklich nicht mehr aufrecht erhalten wird, wonach eine Vorausverfügung jedenfalls einen Zufluss bewirkt, ist Folgendes festzustellen:

Abgesehen davon, dass der Bw. auf Grund der vorhin dargelegten zivilrechtlichen Rechtslage keine rechtliche und auch keine tatsächliche Möglichkeit hatte im Wege einer "Vorausverfügung" über die strittige Mietzinsvorauszahlung zu disponieren, erweist sich auch die angegebene Kommentarstelle keinesfalls einschlägig für den Rechtsstandpunkt des Finanzamtes. Denn während die Kommentarstelle Fälle betrifft, bei denen der Steuerpflichtige über geldwerte Ansprüche verfügt, hat im vorliegenden Fall, wie oben ausgeführt, der Bw. keinen wie immer gearteten Rechtsanspruch auf die Mietvorauszahlung, weshalb auch eine "Vorausverfügung" begrifflich jedenfalls ausscheidet. Somit stellt die Mietzinsvorauszahlung im Jahr 2003 keine Einnahme aus Vermietung und Verpachtung dar.

2) Vermietung der Eigentumswohnung in G., Top 10 – Eigenverbrauchsbesteuerung 2002

Die im Jahr 2002 hinsichtlich der aus der Zahlung des ersten Teilkaufpreises im Kalenderjahr 2001 abgeleitete Versteuerung eines Eigenverbrauches in Höhe von € 87.207,40 erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als unzutreffend:

Nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 in der für das Streitjahr 2002 maßgebenden Fassung BGBl. Nr. 663/1994, liegt Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwendet lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen.

Eine Besteuerung gemäß lit. a erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Ein Gegenstand kann nur dann Objekt eines Entnahme- oder Verwendungseigenverbrauchs sein, wenn er vor der Entnahme oder Verwendung dem Unternehmen zugeordnet war. Eigenverbrauchsfähig sind daher nur jene Gegenstände, die zum Unternehmensvermögen gehören. Dazu zählen grundsätzlich all jene Gegenstände, die der Unternehmer für seine unternehmerische Tätigkeit einsetzt. Entscheidend ist, ob der Gegenstand nach den Grundsätzen des § 12 UStG für das Unternehmen erworben wird (vgl. Gunacker-Slawitsch, Umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, Richtlinienrecht und nationales Recht, Linde, Wien 2007, 72ff.).

Da die Überlassung der Wohnung, wie vom Finanzamt in der Berufungsverfahrensentscheidung zutreffend – und infolge Einschränkung der Berufung auch unbestritten – festgestellt wurde, keine unternehmerische Tätigkeit darstellt und damit die in der Rechnung über den Teilkaufpreis ausgewiesene Umsatzsteuer nicht auf eine Lieferung oder Leistung entfällt, die im Inland für das Unternehmen des Bw. ausgeführt worden ist, ist er im Jahr 2001 gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, weshalb sich damit eine Eigenverbrauchsbesteuerung im Jahr 2002 jedenfalls als rechtswidrig erweist. Dazu ist zu bemerken, dass die offenkundig von Anfang an – Kauf der Wohnung mit Kaufvertrag vom 15. November 2001 – beabsichtigte "Vermietung" an den Lebensgefährten der Tochter des Bw. während des gesamten Verfahrens nicht in Streit gezogen wurde. Durch die Lebens- und Wohngemeinschaft des Lebensgefährten und formellen "Mieters" mit der studierenden Tochter des Bw. erweist sich aber der Aspekt der Unterhaltsverpflichtung als bestimmender Faktor für die vorliegende Gestaltung. Die demnach mangelnde Vorsteuerabzugsberechtigung (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141) hätte bei entsprechender Prüfung im Sinne des § 161 BAO der Umsatzsteuererklärung 2001, die vom Bw. am 9. Oktober 2002 und damit

zeitgleich mit dem Beginn der "Vermietung" – Herbst des Jahres 2002 (vgl. Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. März 2008) - beim Finanzamt eingereicht worden ist, festgestellt werden können. Die damals verabsäumte Kürzung des Vorsteuerabzuges kann auf Grund der obigen Ausführungen nicht im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung nachgeholt werden.

Demnach ändern sich die Bemessungsgrundlagen wie folgt:

Umsatzsteuer 2002

	2002
20 %-ige Umsätze lt. angefochtenem Bescheid	1.393.276,83
abzüglich Eigenverbrauch	-87.207,40
20 %-ige Umsätze lt. Berufungsentscheidung	1.306.069,43

Einkommensteuer 2003 bis 2005

	2003	2004	2005
Einkünfte aus V+V lt. BVE	240.492,91		
Einkünfte aus V+V lt. angefochtenem Bescheid		52.249,01	45.895,48
abzüglich Mietzinsvorauszahlung	-190.475,00		
abzüglich USt betr. Mietzinsvorauszahlung lt. BVE	-38.095,00		
zuzüglich AfA betr. Mietzinsvorauszahlung	+904,71	+1.809,42	+1.809,42
Einkünfte aus V+V lt. Berufungsentscheidung	12.827,62	54.058,43	47.704,90

Da der bevollmächtigte Vertreter des Bw. im Erörterungsgespräch am 31. August 2010 die Berufung ausdrücklich auf die Umsatzsteuer 2002 und Einkommensteuer 2003 bis 2005 "eingeschränkt" hat, hat er die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie den Vorlageantrag betreffend die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 rechtswirksam zurückgenommen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 256, Tz. 8).

Die wirksame Zurücknahme der Berufung bzw. des Vorlageantrages hat den endgültigen Verlust des Rechtsmittels zur Folge; dadurch verliert die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihre

Zuständigkeit zur meritorischen Berufungserledigung. Als Folge der Zurücknahme hat die Abgabenbehörde die Berufung bzw. den Vorlageantrag mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären. Seit BGBl. I Nr. 97/2002 obliegt die bescheidmäßige Gegenstandsloserklärung nicht nur der Abgabenbehörde erster Instanz, sondern auch jener zweiter Instanz (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 256, Tz. 11 und 12). Bei Zurücknahme des Vorlageantrages gilt die Berufung gemäß § 276 Abs. 3 BAO wieder als durch die Berufungsvorentscheidung erledigt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 1. September 2010