

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100126/2013

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache B, Str, 11 C, vertreten durch D, über die Beschwerde vom 8.8.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes E betreffend die Einkommensteuer 2006 und 2007 mit Ausfertigungsdatum 12.7.2012

### zu Recht erkannt:

1. 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 Bescheidspruchs.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) und Rechtsnachfolger nach dem am 1.2005 verstorbenen F erklärte in den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 18.581,98 und € 19.268,54, die erklärungsgemäß veranlagt wurden. Diese Einkünfte ermittelte der Bf. wie folgt:

	2006	2007
--	------	------

Einnahmen	€	€
Auflösung Mietvorauszahlung	55.715,83	55.715,83
Pachteinnahmen	2.529,00	2.529,00
	58.244,83	58.244,83
Werbungskosten		
Kilometergeld	1.780,00	1.460,00
Versicherungen	7.391,52	7.392,52
Hausbesorgerdienste	4.360,00	4.360,00
Verwaltung	8.333,33	8.333,33
Instandhaltung 1/10	1.984,00	1.984,00
<i>Zwischensumme</i>	<i>23.848,85</i>	<i>23.529,85</i>
Abschreibung	15.814,00	15.446,44
Überschuss der Einnahmen	18.581,98	19.268,54

2. Beim Bf. wurde eine die Jahre 2006 und 2007 mitumfassende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte zu Tz. 1 "Auflösung Mietvorauszahlung" des Berichts vom 10.7.2012, ABNr. 1111/12, im Wesentlichen fest:

*"Das Mietverhältnis des B (Rechtsnachfolger des verstorbenen F) mit der Fa. Österr. Leasing GmbH wurde mit Schreiben vom 21.12.2007 (gerichtet an Herrn F) mit 31.12.2007 als einvernehmlich für beendet erklärt. Nach Angabe der UniCredit Leasing GmbH (vormals BA Leasing GmbH, vormals Fa. Österr. Leasing GmbH) im Schreiben vom 13.4.2010 bestanden keinerlei Rückstände aus dem Mietverhältnis. Die ursprüngliche Laufzeit (lt. Aktenlage) war bis zum Jahr 2020 vereinbart worden. Tatsächlich erfolgte die Beendigung entschädigungslos mit 31.12.2007. Aufgrund der vorzeitigen Beendigung waren die noch offenen Mietvorauszahlungen für 13 Jahre in Höhe von 724.305,91 € (Tippfehler im Bericht mit € 724.305,21) im Jahr 2007 zur Gänze der Besteuerung zu unterziehen."*

Als Werbungskosten anerkannte der Prüfer in den Jahren 2006 und 2007 lediglich die jeweils geltend gemachte Absetzung für Abnutzung, den übrigen beantragten Werbungskosten versagte er mangels eines belegmäßigen Nachweises den Abzug (Tz. 2 des Berichts und Punkt 3. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.7.2012).

3. Diesen Prüfungsfeststellungen folgend verfügte die Abgabenbehörde mit den am 12.7.2012 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2006 und 2007 und erließ für diese Jahre gleichzeitig neue

Sachbescheide, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 42.430,83 und € 767.104,30 - wie nachfolgend dargestellt - festgesetzt wurden.

	2006	2007
Vor Bp.	18.581,98	19.268,54
Auflösung Mietvorauszahlung		724.305,91
Kilometergeld	1.780,00	1.460,00
Versicherungen	7.391,52	7.392,52
Hausbesorgerdienste	4.360,00	4.360,00
Instandhaltung 1/10	1.984,00	1.984,00
Verwaltung	8.333,33	8.333,33
Nach Bp.	42.430,83	767.104,30

Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und der darüber aufgenommenen Niederschrift verwiesen.

4. In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 mit Schreiben vom 8.8.2012 erhobenen Berufung (die Wiederaufnahmebescheide erwuchsen in Rechtskraft) wurde die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt und ausgeführt, hinsichtlich der nicht anerkannten Werbungskosten keine Berufung zu erheben, weil der vormalige steuerliche Vertreter die geforderten Nachweise nicht beibringen habe können.

4.1. Zur Mietvorauszahlung führte der steuerliche Vertreter einleitend aus, dass bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2008 umfangreich offengelegt worden sei, dass die steuerliche Behandlung der Mietvorauszahlung aus dem Jahr 1988 betreffend die anteilige jährliche Versteuerung, nicht mehr beibehalten werde. Es wurde auf die in den Jahren 2009 bis 2011 erfolgten Besprechungen mit dem Finanzamt und die Korrespondenz dazu verwiesen, da der Betriebsprüfungsbericht keine neuen inhaltlichen Argumente enthielte.

In der Berufung wurde zu zwei aufgeworfenen Fragenkomplexen - 1. *Versteuerung der Zahlung aus dem Jahr 1988 als Mietvorauszahlung in einem Betrag oder als Darlehen oder als beides?* und 2. *Maßgeblicher Zeitraum für die Auflösung der Mietvorauszahlung 20 Jahre oder 33 Jahre?* - im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Zu Erstens: *"Ausgangspunkt unseres nun auch im Berufungsverfahren vertretenen Standpunktes ist eine Zahlung von ATS 23 Millionen an den Vater (F, verstorbenen am 1.2005) des Abgabepflichtigen. Diese Zahlung erfolgte als Mietvorauszahlung seitens der Österreichischen Leasing Gesellschaft m. b. H. (im Folgenden bezeichnet als "Österreichische Leasing") auf Grundlage eines Mietvertrages vom 28.4.1988. In diesem Mietvertrag ist festgehalten, dass die Mietvorauszahlung nicht rückzahlbar*

ist (Punkt 3.). Weiters wurde auch ein Kündigungsverzicht des Vermieters für einen Zeitraum von 33 Jahren vereinbart. Hinsichtlich der Zahlung von ATS 23 Mio. wurde im Zuge eines Betriebsprüfungsverfahrens beim verstorbenen F die unseres Erachtens unrichtige Vorgangsweise der steuerlichen Aufteilung der Vorauszahlung in zwei Teile vorgenommen. Zunächst wurde für die Jahre 1988 bis 1993 von einer Versteuerung eines Teiles des Betrages als Mietvorauszahlung im Jahr des Zuflusses 1988 ausgegangen. Dabei wurde jener Betrag herangezogen, der von der Gesamtvorauszahlung aliquot auf die Jahre 1988 bis 1993 entfällt (ATS 4,6 Mio.). Für die Jahre ab 1994 wurde unterstellt, dass der Restbetrag fraktioniert im Sinne des Ansatzes eines aliquoten Jahresbetrages zu versteuern sei. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass aufgrund einer Zusatzvereinbarung vom 16.12.1993 das Rechtsgeschäft nicht mehr als Mietverhältnis, sondern als Darlehensgewährung der Mieterin (Österreichische Leasing) an F zu werten ist. Wie bereits im Zuge der Korrespondenz im Zusammenhang mit den Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer 2008 und im abgeschlossenen Betriebsprüfungsverfahren aufgezeigt, hätte unseres Erachtens die Versteuerung der Mietvorauszahlung zur Gänze im Jahr 1988 erfolgen müssen. Aus unserer Sicht wurde der maßgebliche Sachverhalt im Jahr 1988 gesetzt. Im Mietvertrag des Jahres 1988 zwischen der Österreichischen Leasing und F fehlt es an einer Rückzahlungsverpflichtung der Mietvorauszahlung bzw. allfälliger nicht verbrauchter Teile davon im Fall einer vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages. Aus unserer Sicht ist es nicht zulässig, dass eine Vereinbarung aus dem Jahr 1993 herangezogen wird, um die abgabenrechtliche Qualifikation einer Zahlung im Jahr 1988 zu ändern. Diese Vereinbarung hätte allenfalls steuerliche Konsequenzen für Zahlungen nach dem Eintritt der geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen (siehe auch VwGH 10.10.1996, GZ. 94/15/0121).

Beantragt werde die Festsetzung der Einkünfte mit einem Überschuss der Werbungskosten im Jahr 2006 von € -13.285 (lt. Bp. 42.430,83 - 55.715,83) und im Jahr 2007 von € -12.917,44 (lt. Bp. 767.104,30 - 55.715,83 und - 724.305,91).

Zu Zweitens: "Unter der unser Erachtens nicht zutreffenden Annahme, dass die Rechtsgeschäfte (von vorne herein) als Darlehensvereinbarung auszulegen gewesen sind, stellt sich die Frage der Dauer des zu Grunde liegenden Darlehensverhältnisses als Basis für die allfällige fraktionierte Versteuerung der Vorauszahlung von ATS 23 Mio. Im Betriebsprüfungsbericht wird darauf hingewiesen, dass die Rückzahlung des Darlehens durch die G GmbH erfolgt. Der (Unter)Mietvertrag zwischen der Österreichischen Leasing und der G GmbH vom 28.4.1988 enthält dazu die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wesentlichen Bestimmungen. Laut Punkt 3.3. wurde ein Kündigungsverzicht seitens der (Unter)Mieterin G GmbH bis zum 31.12.2007 vereinbart. Rechtlich und wirtschaftlich besteht also eine Verpflichtung zur Bezahlung der Mietzinse bis zu diesem Termin. Laut dem Betriebsprüfungsbericht vom 6.10.1995 betreffend die Jahre 1989 bis 1993 bei der G GmbH ergeben sich aus dem Untermietvertrag für die G GmbH finanzielle Verpflichtungen von netto ATS 41.514.000,-- (entspricht monatliche Nettomiete ATS 172.975 x 12 Monate x 20 Jahre). Verglichen mit dem Anfangskapital von ATS 23 Mio. ergibt sich eine Verzinsung für den "Darlehensgeber" Österreichische Leasing in Höhe

*von 6,6 % p.a. Sollten die Rechtsgeschäfte als Darlehensvereinbarung zu werten sein, hätte eine allfällige fraktionierte Versteuerung für einen Zeitraum von 20 Jahren d.h. für die Jahre 1988 bis 2007 mit einem Betrag von ATS 1.150.000,--/EUR 83.573,76 pro bemessen werden müssen. Dies wäre unseres Erachtens im Fall der Qualifikation der Mietvorauszahlung als Darlehen auch für das Einkommensteuerverfahren meines Mandanten für die Jahre 2006 und 2007 zu berücksichtigen."*

5. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit Vorlagebericht am 22.2.2013 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

6. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

## **II. Rechtslage**

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

2. Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl. VwGH 26.2.2013, 2010/15/0061).

3. Mietvorauszahlungen sind beim Vermieter im Jahr des Zuflusses zu versteuern, und zwar auch insoweit, als sie auf den Erwerb eines Mietrechts, auf Entschädigungen für Wertverlust des Mietgegenstandes oder auf Wertsicherung entfallen. Die Abgrenzung zum Darlehen erfolgt nach zivilrechtlichen Kriterien (vgl. Jakom, EStG, 2015, § 19 Rz 26, Mietvorauszahlungen und die dort zitierte Rechtsprechung; vgl. Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 19 Tz 14 ff. und die dort zitierte Rechtsprechung).

4. Mietvorauszahlungen fließen grundsätzlich dem Vermieter selbst dann unmittelbar zu, wenn die Gegenleistung noch nicht voll erbracht wurde, Rückzahlungen führen zu Werbungskosten. Die sofortige Versteuerung unterbleibt nur dann, wenn eine Vorauszahlung mit Darlehenscharakter gegeben ist; in diesem Fall kommt es zum Zufluss der Vorauszahlungen nach Maßgabe der vereinbarten Darlehensrückzahlungen (vgl. vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2015, § 28 Rz 56, Mietvorauszahlungen, und die dort zitierte Rechtsprechung).

5. Die Frage, ob durch Zufließen der Mietzinsvorauszahlungen ein abgabenrechtlicher Tatbestand verwirklicht wurde, ist nach den im Streitjahr gegebenen tatsächlichen Verhältnissen zu beantworten. Waren die aufgrund der ursprünglichen Vereinbarung dem Beschwerdeführer zugeflossenen Geldbeträge im Jahr des Zufließens Mietzinsvorauszahlungen, dann konnten vertragliche Änderungen in einem Folgejahr sich nur in den auf das Zufließen folgenden Besteuerungsabschnitten auswirken (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0121).

6. Eine Beurteilung des Vertrages als Darlehen setzt eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraus. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0121; VwGH 23.5.2000, 2000/14/0060; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027).

### **III. Sachverhalt**

Auszugehen ist von folgendem Sachverhalt:

1. Der Bf. ist aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 9.11.2006 (Verlassenschaftsverfahren nach F, verstorben am 1.2005) Alleineigentümer der mietgegenständlichen Liegenschaft in Einlagezahl 2 II, Katastralgemeinde 33 C, Bezirksgericht H, mit Adresse 11 C, Str, und Rechtsnachfolger betreffend das Mietverhältnis mit der UniCredit Leasing Austria GmbH (als Rechtsnachfolgerin der Bank Austria Creditanstalt Leasing GmbH, die ihrerseits Rechtsnachfolgerin der Österreichischen Leasing Gesellschaft m.b.H. war). Weiters übernahm der Bf. im Zuge des Erbteilungsübereinkommens den Geschäftsanteil an der G GmbH mit einer voll eingezahlten Stammeinlage von € 86.298,99.
2. Der Bf. war laut Firmenbuchauszug seit 10.4.2004 Geschäftsführer der im Firmenbuch zu FN 4 t eingetragenen G GmbH mit Sitz in 11 C, Str. Der Bf. war ab 2.2.2007 an dieser Gesellschaft mit 95 % am Stammkapital beteiligt und wurde ab 24.12.2010 deren Alleingesellschafter.
3. Der Vater des Bf. und Vermieter hat am 28.4.1988 mit der Österreichische Leasing Gesellschaft m.b.H (kurz: Leasinggesellschaft) als Mieterin einen Mietvertrag betreffend die o.a. Liegenschaft ab 1.1.1988 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei der Vermieter auf 33 Jahre auf eine Kündigung verzichtete und die Leasinggesellschaft für alle Mietzinsforderungen des Vermieters auf die Laufzeit dieses Vertrages bis spätestens 20. April 1988 eine einmalige Zahlung in Höhe von ATS 23.000.000 zuzüglich der Umsatzsteuer leistete, welche auch bei vorzeitiger Auflösung des Mietvertrages nicht rückzahlbar war (Vertragspunkte 2.1. und 3). Die Vertragsteile vereinbarten die grundbücherliche Sicherstellung des Bestandsvertrages und des Vorkaufsrechts im ersten Rang bis 30.6.2021.
4. Die Österreichische Leasing Gesellschaft m.b.H. vermietete diese angemietete Liegenschaft mit Untermietvertrag vom 28.4.1988 an die G GmbH. Das Mietverhältnis wurde ab 1.1.1988 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Mieterin verzichtete auf eine Aufkündigung des Vertrages bis zum 31.12.2007. Als Bestandzins wurde ein Betrag von ATS 172.975,-- monatlich vereinbart, was bis zum 31.12.2007 einen Betrag von ATS 41,514.000 ergab.

5. Mit Pfandbestellungsurkunde vom 7.6. bzw. 17.6.1988 verpfändete F der Leasinggesellschaft zur teilweisen Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten bis zu ATS 1,3 Mio., welche die Leasinggesellschaft gegen die G GmbH allenfalls als Schadensersatzforderungen (Kautionshypothek) seine Liegenschaft EZ 2 II, Grundbuch 33 C, einzutragen im ersten Rang.

6. Beide Vertragsverhältnisse - Miet- und Untermietvertrag - wurden einvernehmlich zum 31.12.2007 beendet (Gegenbriefe vom 21.12.2007). 7. Die zugunsten der Österreichischen Leasing Gesellschaft auf der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft grundbücherlich eingetragenen Rechte - Bestandrecht, Vorkaufsrecht und Pfandrecht - wurden mit Löschungsurkunde vom 27.6.2008 grundbücherlich gelöscht. Mit Löschungsurkunde vom 1.9.2008 wurden auch die auf dieser Liegenschaft einverleibten Pfandrechte zugunsten der Volksbank H reg. GenmbH (Pfandurkunden über ATS 7,8 Mio., ATS 2 Mio. und ATS 12 Mio.) gelöscht.

7. Bei den am 28.4.1988 abgeschlossenen Verträgen, dem Mietvertrag zwischen der Österreichischen Leasing GmbH und F und dem Untermietvertrag zwischen der Österreichischen Leasing GmbH und der G GmbH, handelte es sich steuerrechtlich um eine Darlehensvereinbarung.

#### **IV. Beweiswürdigung**

Die Feststellungen zu den Punkten III. 1. bis 7. gründen sich auf die jeweils bezogenen Urkunden. Die Feststellungen zum Punkt III. 7. ergeben sich aufgrund der folgenden Überlegungen zur Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO):

1. In Streit steht, ob die zwischen der Österreichischen Leasing Gesellschaft m.b.H. (kurz: Leasinggesellschaft) und dem Vater des Bf. einerseits und der Leasinggesellschaft und der G GmbH andererseits abgeschlossenen Mietverträge als eigenständige voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte zu beurteilen waren, mit der Folge, dass die Mietvorauszahlung von ATS 23 Mio. im Zuflussjahr 1988 steuerlich zu erfassen war oder ob vom Vorliegen einer Darlehensvereinbarung auszugehen war, da eine Verknüpfung der beiden Mietverträge insofern gegeben war, als es sich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag- und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungen mit den Mietzinszahlungen gehandelt hat.

2. Das Finanzamt geht aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse (laut Stellungnahme vom 4.3.2016) von einer Darlehensgewährung im Jahr 1988 aus, wonach die beiden abgeschlossenen Rechtsgeschäfte darauf abzielten, die Darlehensmittel nach 20 Jahren zurückzuführen. Allerdings vertritt das Finanzamt den Standpunkt, dass im Zeitpunkt des Auslaufens der Mietvereinbarung (= Darlehensvereinbarung) mit der G GmbH zum 31.12.2007 beim Bf. noch 13/33stel der (bisher nicht aufgerechneten) Mietvorauszahlung zu versteuern seien.

3. Demgegenüber ist der Bf. der Ansicht, dass die Versteuerung der im Jahr 1988 geleisteten und nicht rückzahlbaren Mietvorauszahlung von ATS 23 Mio. zur Gänze im

Jahr 1988 erfolgen hätte müssen, weil der steuerlich maßgebliche Sachverhalt im Jahr 1988 gesetzt worden sei.

4. Der zwischen der Leasinggesellschaft und dem Rechtsvorgänger des Bf. abgeschlossene Mietvertrag lautete:

*"1. Mietgegenstand: Der Vermieter ist Eigentümer der Liegenschaft EZ 2 II, Grundbuch 33 C, BG H, bestehend aus der Gp 333 Acker, im Ausmaß von 6725 m<sup>2</sup>, und darauf erbauten Gebäuden unter der Grundstücksadresse 11 C, Str. 2. Mietdauer: Der Vermieter vermietet und die Mieterin mietet das in Punkt 1. näher bezeichnete Bestandobjekt samt Zubehör mit Ausnahme der Wohnräume samt Wintergarten im 2. Obergeschoß.*

*2.1. Das Mietverhältnis beginnt am 1.1.1988 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

*2.2. Der Vermieter verzichtet auf die Dauer von 33 Jahren ab Vertragsbeginn auf das Recht der Kündigung des Vertrages. Der Vermieter ist jedoch zur vorzeitigen Auflösung dieses Vertrages unter Einhaltung einer Frist von einem Monat zum Ende eines jeden Kalendermonates berechtigt, wenn - die Mieterin trotz Mahnung und Setzung einer Nachfrist von 30 Tagen einen Betrag in dreifacher Höhe der Monatsmiete (Punkt 3.1) schuldet oder - über das Vermögen der Mieterin ein Konkursverfahren eröffnet wurde.*

*2.3. Die Parteien vereinbaren die Einheitlichkeit des Bestandsverhältnisses hinsichtlich sämtlicher Teile des Bestandobjektes, sodass eine Teilkündigung ausgeschlossen wird.*

*3. Mietzins: Alle Mietzinsforderungen des Vermieters auf Laufzeit dieses Vertrages werden von der Mieterin durch eine einmalige Zahlung in Höhe von S 23,000.000,-- zuzüglich der Umsatzsteuer abgegolten, welche auch bei vorzeitiger Auflösung des Mietvertrages nicht rückzahlbar ist. Die Zahlung ist am 20. April 1988 fällig.*

*4. Vertragszweck: Die Mieterin hat das Recht, die Liegenschaft und darauf errichtete Bauwerke entweder selbst zu nutzen oder die Nutzung, in welcher Form auch immer, ganz oder teilweise gegen Entgelt ohne Zustimmung der Vermieterin Dritten zu überlassen.*

*4.1. Die Mieterin hat das Recht, auf dem Mietgegenstand auf eigene Kosten unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften nach Belieben Gebäude und Anlagen zu errichten und zu betreiben. Die Vermieterin hat alle hiefür erforderlichen Erklärungen wiederholt abzugeben. Mangels anderer Vereinbarungen bleiben diese von der Mieterin errichteten Bauwerke als Superädifikat im Eigentum des Mieters (Punkt 3.5.5.).*

*5. Erhaltung und Investitionen:*

*5.1. Die Mieterin ist verpflichtet, das Bestandobjekt samt Anlagen pfleglich zu behandeln, bauliche Veränderungen, die der Zustimmung von Behörden bedürfen, müssen vorher vom Vermieter genehmigt werden. Der Vermieter muss hiezu seine Zustimmung geben, wenn diese Veränderungen dem Vertragszweck entsprechen und keine schwere Beeinträchtigung seiner eigenen Interessen darstellen und die Kosten dieser Veränderungen zulasten der Mieterin gehen.*



5.2. Reparaturen und Instandhaltungen im Inneren der Gebäude gehen zulasten der Mieterin.

5.3. Reparaturen und Instandhaltungen, die äußere Teile des Gebäudes oder dessen Substanz, Leitungen für Ver- und Entsorgung bis ins Gebäudeinnere oder Außenanlagen betreffen, gehen zulasten des Vermieters. Die Mieterin ist verpflichtet, solche Schäden dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen.

5.4. Mit Beendigung des Bestandsverhältnisses gehen sämtliche während der Bestandsdauer vorgenommene Investitionen an und im Bestandsobjekt in das Eigentum des Vermieters über, soweit sie nicht ohne Beschädigung der Substanz entfernt werden können.

5.5. Mit der Auflösung des Bestandvertrages hat die Mieterin das Recht, die von ihr auf der Liegenschaft errichteten Bauwerke

5.5.1. in den Zustand, in dem sie sich befinden, dem Vermieter in dessen Eigentum zu übergeben oder

5.5.2. diese Bauwerke ganz oder teilweise zu entfernen oder den Rest gemäß Punkt 4.5.5.1. zu übergeben.

6. Übergabe, Versicherung:

6.1. Vor Übergabe ist unter Heranziehung von Fachleuten eine gemeinsame Begehung des Bestandsobjektes durch die Vertragsteile vorzunehmen. Erkennbare Mängel sind im Begehungsprotokoll festzuhalten und vom Vermieter unverzüglich auf seine Kosten zu beheben.

6.2. Unbeschadet der Verpflichtungen der Mieterin gemäß Punkt 3.5. dieses Vertrages hat der Vermieter für alle im Zeitpunkt der Übergabe vorhandenen Mängel Schäden und Schadensursachen einzustehen, diese bei Hervorkommen entweder selbst im Einvernehmen mit der Mieterin zu beheben oder der Mieterin den Behebungsaufwand zu ersetzen, jedenfalls der Mieterin aus solchen Mängeln oder Schäden ihr erwachsenden Aufwendungen und Nachteile zu ersetzen.

6.3. Der Vermieter ist verpflichtet, auf eigene Kosten auf die Dauer des Vertrages in ausreichendem Umfang alle möglichen Risiken am Bestandsobjekt ausreichend, insbesondere gegen Brandschaden zu versichern. Der Abschluss der Versicherungsverträge ist der Mieterin nachzuweisen und sind diese Verträge zugunsten der Mieterin zu vinkulieren. Im Falle eines Schadens, auch bei Untergang der Bestandsache durch Totalschaden, erlischt dieser Mietvertrag nicht. Der Vermieter ist zur unverzüglichen Wiederherstellung des vorherigen Zustandes, auch unter Verwendung der Versicherungsentschädigung, verpflichtet, sofern zwischen den Vertragsteilen keine andere Vereinbarung getroffen wird.

7. Vorkaufsrecht, Aufsandung:

7.1. Die Vertragsteile vereinbaren die grundbücherliche Sicherstellung dieses Bestandsvertrages im ersten Rang bis zum 1. Jänner 2021.

7.2. Der Vermieter räumt der Mieterin auf die Dauer dieses Bestandsverhältnisses und darüber hinaus bis zum 30.6.2021 das Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ff ABGB ein und die Mieterin nimmt dieses Recht an.

7.3. Der Vermieter erklärt daher seine Einwilligung, dass aufgrund dieses Vertrages ob der ihm gehörigen Liegenschaft EZ 2 II, Grundbuch 33 C, BG H, zugunsten der Mieterin einverleibt werde, - das Bestandrecht bis zum 31.12.2020 - das Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ff ABGB.

8. Kostentragung: Die Kosten für die Vertragserrichtung trägt die Mieterin. Die Vertragsgebühren und Kosten der grundbücherlichen Sicherstellung des Bestandrechtes und Vorkaufsrechtes trägt die Vermieterin.

9. Allgemeine Bestimmungen:

9.1. Sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die beiderseitigen Rechtsnachfolger über, die Verpflichtungen aus diesem Vertrag sind auf jeweilige Rechtsnachfolger zu überbinden.

9.2. Mündliche Nebenabreden bestehen nicht. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages sowie Nebenabreden bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform. Rechtserhebliche Erklärungen gemäß diesem Vertrag haben mit eingeschriebenem Brief zu erfolgen. Für die Einhaltung von Fristen genügt der Tag der Postaufgabe. Die Unwirksamkeit einzelner Vertragsbestimmungen lässt die Wirksamkeit der übrigen Vertragsbestimmungen unberührt. Eine unwirksame Bestimmung ist durch eine andere gültige und zulässige zu ersetzen, die dem Sinn und Zweck der weggefallenen Bestimmung entspricht. Dies gilt nicht, wenn infolge Teilunwirksamkeit die Aufrechterhaltung des restlichen Vertrages für einen Vertragsteil wirtschaftlich unzumutbar geworden ist.

9.3. Als Erfüllungsort wird Wien vereinbart.

9.4. Dieser Vertrag wird in drei Ausfertigungen errichtet. Jeder Vertragsteil erhält eine, die dritte ist für das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern bestimmt.

10. Inländereigenschaft: Die für die Mieterin fertigenden gesetzlichen Vertreter erklären an Eides statt, dass die Mieterin ihren Sitz in Wien hat und an ihrem Gesellschaftskapital Ausländer nicht beteiligt sind."

5. Laut Untermietvertrag zwischen der Leasinggesellschaft und der G GmbH galt Folgendes als vereinbart:

"1. Bestandobjekt: Die Vermieterin ist aufgrund eines Bestandvertrages Nutzungsberechtigte der Liegenschaft EZ 2 II, Grundbuch 33 C, BG H, bestehend aus der Grundparzelle 333 Acker im Ausmaß von 6.725 m<sup>2</sup> samt den darauf errichteten Gebäuden

*und Anlagen samt Zubehör mit Ausnahme der Wohnräume samt Wintergarten im 2. Obergeschoß, sowie der Privatgarage und des Stiegenaufgangs.*

*1.1. Die Vermieterin vermietet und übergibt und die Mieterin mietet und übernimmt das in Punkt 4.1. dieses Vertrages beschriebene Bestandobjekt.*

*2. Verwendungszweck:*

*2.1. Die Vermietung erfolgt ausschließlich zur Verwendung für das Unternehmen der Mieterin nach Maßgabe des Unternehmensgegenstandes der Mieterin.*

*2.2. Jede andere Verwendung oder eine Erweiterung oder Änderung des Gegenstandes des Unternehmens bedarf der vorherigen schriftlichen Anzeige an die Vermieterin.*

*3. Vertragsdauer:*

*3.1. Das Mietverhältnis beginnt am 1.1.1988 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

*3.2. Das Bestandverhältnis kann grundsätzlich von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalendervierteljahres aufgekündigt werden.*

*3.3. Die Mieterin verzichtet auf die Aufkündigung bis zum Ablauf von zwanzig vollen Jahren, das ist der 31.12.2007, nach Vertragsbeginn (Punkt 4.3.1.).*

*3.4. Die Vermieterin räumt der Mieterin für den Fall der Auflösung des Vertrages ein Vormietrecht in analoger Anwendung der Bestimmungen der §§ 1072 ff ABGB ein.*

*4. Vorzeitige Auflösung: Die Vermieterin ist zur vorzeitigen Auflösung des Bestandvertrages unter Einhaltung einer Frist von 14 Tagen zum Ende eines jeden Kalendermonates und ohne Rücksicht auf die Vereinbarungen im Punkt 3. berechtigt, wenn*

*4.1. die Mieterin mit zwei aufeinanderfolgenden aufgrund dieses Vertrages zu leistenden Bestandszinsen in Verzug ist und den gesamten zum Zeitpunkt der Mahnung aushaftenden Rückstand samt Nebenkosten nicht binnen vierzehn Tagen ab Erhalt der Mahnung bezahlt;*

*4.2. eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Mieterin eintritt, insbesondere Exekution gegen ihn geführt wird, ein Offenbarungseidverfahren eingeleitet wird, die Mieterin ein gerichtliches oder außergerichtliches Ausgleichsverfahren anstrebt oder das Konkursverfahren über ihr Vermögen eröffnet wird oder eine Antrag auf Konkurseröffnung mangels kostendeckendes Vermögen abgewiesen wird oder eine Fahrnisexekution im Bestandobjekt stattfindet und diese nicht binnen dreißig Tagen zur Einstellung gelangt;*

*4.3. die Mieterin den Bestandgegenstand vertragswidrig benützt oder gegen wesentliche Bestimmungen dieses Vertrages verstößt, insbesondere gegen die Punkt 2, 8 und 9 dieses Vertrages.*

## *5. Bestandzins:*

*5.1. Als Bestandzins wird ein Betrag von S 172.975,-- monatlich vereinbart.*

*5.1.2. Zusätzlich zum Bestandzins gemäß Punkt 5.1. hat die Mieterin die auf die Liegenschaft und das Bestandsobjekt entfallenden öffentlichen Abgaben und Versicherungsprämien aus eigenem zu tragen oder der Vermieterin zu ersetzen.*

*5.1.3. Die Mieterin ist verpflichtet, die Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe für alle Leistungen aus diesem Bestandvertrag der Vermieterin zu bezahlen.*

*5.1.4. Die Zahlung der Miete samt Umsatzsteuer erfolgt am 1. eines jeden Monats im Vorhinein auf Kosten der Mieterin an die von der Vermieterin angegebene Zahlstelle.*

*5.1.5. Die Zahlung der Nebenkosten ....*

*5.1.6. Bei Zahlungsverzug ... Verzugszinsen ...*

*6. Wertsicherung ....*

*7. Steuern und Lasten ...*

*8. Erhaltung, Investitionen ...*

*9. Untermietvertrag: Eine Untervermietung oder sonstige Weitergabe des Bestandvertrages oder Überlassung des Bestandsobjektes zur Nutzung an Dritte, sei es ganz oder teilweise, in welcher Form auch immer, ist der Vermieterin anzuzeigen. Die Vermieterin wird die Zustimmung zur Untervermietung oder Nutzungsüberlassung an Dritte grundsätzlich erteilen, sofern ihr schriftlich von der Mieterin Person oder Firma des Untermieters, beabsichtigte Dauer der Untervermietung, vereinbartes Entgelt und Verwendungszweck durch den Untermieter mitgeteilt werden und Interessen der Vermieterin durch die Untermiete nicht benachteiligt werden.*

*10. Bilanzeinsicht: Die Mieterin verpflichtet sich, unaufgefordert bis spätestens 30.6. eines jeden Kalenderjahres die Bilanzunterlagen des jeweiligen Vorjahres vorzulegen und der Vermieterin Auskunft über ihre wirtschaftliche Situation zu erteilen.*

*11. Ansprüche bei Vertragsende:*

*11.1. Mit Beendigung des Bestandverhältnisses gehen sämtliche von der Mieterin vorgenommene Investitionen am Bestandsobjekt ohne Anspruch auf Entschädigung in das Eigentum der Vermieterin über, soweit sie sich nicht ohne Beschädigung der Substanz entfernen lassen. Der Vermieterin steht jedoch das Wahlrecht zu, anstelle dessen die Entfernung solcher Einbauten, Zubauten oder Investitionen und die Wiederherstellung des vorherigen Zustandes zu verlangen.*

*11.2. Mit Ablauf des Bestandvertrages ist das Bestandsobjekt in einwandfreien, guten Zustand und gereinigt zurückzustellen.*

*11.3. Im Falle des Verzuges bei der Räumung und Übergabe, aber auch falls im Wege der Ersatzvornahme die Vermieterin die von der Mieterin verabsäumte Wiederherstellung des vorherigen Zustandes vornehmen muss hiedurch sich die Neuvermietung verzögert,*

*hat die Mieterin bis zur geräumten Übergabe bzw. bis zur erfolgten Wiederherstellung des vorherigen Zustandes eine Benützungsschädigung in der Höhe des zuletzt vor Vertragsende gebührenden Mietzinses samt allen Nebenkosten zu bezahlen. Diese Ansprüche lassen darüberhinausgehende gesetzliche Ansprüche der Vermieterin unberührt.*

## *12. Allgemeine Bestimmungen:*

*12.1. Sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die beiderseitigen Rechtsnachfolger über, die Vertragsteile verpflichten sich, insbesondere die Verpflichtungen aus diesem Vertrag auf jeweiligen Rechtsnachfolger zu überbinden.*

*12.2. Mündliche Nebenabreden bestehen nicht. Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages sowie Nebenabreden bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform. Rechtserhebliche Erklärungen gemäß diesem Vertrag haben mit eingeschriebenen Brief zu erfolgen. Für die Einhaltung von Fristen genügt der Tag der Postaufgabe. Die Unwirksamkeit einzelner Vertragsbestimmungen lässt die Wirksamkeit der übrigen Vertragsbestimmungen unberührt. Eine unwirksame Bestimmung ist durch eine andere gültige und zulässige zu ersetzen, die den Sinn und Zweck der weggefallenen Bestimmung entspricht. Dies gilt nicht, wenn infolge Teilunwirksamkeit die Aufrechterhaltung des restlichen Vertrages für einen Vertragsteil wirtschaftlich unzumutbar geworden ist.*

*12.3. Als Erfüllungsort wird Wien vereinbart.*

*12.4. Die Aufrechnung von behaupteten Gegenforderungen des Mieters mit Forderungen der Vermieterin aufgrund dieses Vertrages wird ausgeschlossen.*

*12.5. Die Gebühren ...*

*12.6. Dieser Vertrag wird in drei Ausfertigungen ..."*

*6. Mit Gegenbriefen der Leasinggesellschaft vom 21.12.2007 an die jeweiligen Vertragspartner wurden der Miet- und Untermietvertrag für beendet erklärt. Inhaltlich wurde Folgendes fixiert:*

*6.1. An F: "Zwischen F als Vermieter und der Österreichische Leasing Gesellschaft m.b.H. (nunmehr Bank Austria Creditanstalt GmbH) besteht der Mietvertrag vom 28.4./3.5.1988 angezeigt beim Finanzamt ..... Diese Liegenschaft wurde gemäß Untermietvertrag vom 18.4./28.4.1988 angezeigt beim Finanzamt ..... an die G Gesellschaft m.b.H. untervermietet. Dieser Untermietvertrag wird mit 31.12.2007 beendet. Die Vertragsparteien kommen daher überein, den gegenständlichen Mietvertrag mit 31.12.2007 einvernehmlich zu beenden. Festgehalten wird, dass aus dem gegenständlichen Mietvertrag zum Zeitpunkt der Beendigung keinerlei Rückstände, gleich ob fällig, nicht fällig oder nur bedingt unberichtigt aushaften. Zum Zeichen der Zustimmung bzw. Bestätigung der Vereinbarung gemäß diesem Schreiben ersuchen wir Sie höflich, den beigeschlossenen Gegenbrief (unbeglaubigt) rechtswirksam zu unterfertigen und uns sodann zu retournieren. Die Löschungsquittung betreffend das zugunsten der Bank Austria*

*Creditanstalt Leasing einverleibte Bestand- sowie Vorkaufsrecht wird Ihnen nach Retournierung des unterzeichneten Gegenbriefes übermittelt."*

6.2. An G GmbH: *"Der erwähnte Untermietvertrag zwischen der G GmbH (vormals ...) als Mieterin und der Bank Austria ... als Vermieterin vom 18.4./28.4.1988 angezeigt beim Finanzamt ... endet unter der Bedingung der Beendigung des Mietvertrages zwischen F und der Bank Austria ... vom 28.4./3.5.1988 angezeigt beim Finanzamt ... Eventuelle Nachteile aus einer allfälligen Änderung der steuerlichen Beurteilung bzw. Behandlung des erwähnten Untermietvertrages, sowie weiters auch alle den Zeitraum vor dem Übergabestichtag betreffenden (auch allenfalls erst hervorkommende) Aufwendungen, gehen unbeschadet dieser Auflösung des Untermietvertrages auch weiterhin zu Lasten der G GmbH. Die Parteien halten fest, dass der G GmbH mit Beendigung des gegenständlichen Untermietvertrages aus diesem Vertragsverhältnis gegen die Bank Austria ... keinerlei Forderungen, aus welchen Gründen auch immer, zustehen."*

7. Die Leasinggesellschaft teilte mit Schreiben vom 13.4.2010 dem Finanzamt Folgendes mit:

*"Mit 21.12.2007 wurde nicht nur der Untermietvertrag, sondern auch der Mietvertrag über die Nutzung der Liegenschaft ... beendet. Zur Dokumentation darf ich Ihnen Kopien beider Beendigungsschreiben beifügen.*

*Wie aus beiden Schreiben hervorgeht, gab es zum Zeitpunkt der Beendigung beider Verträge keinerlei offene Forderungen oder Verbindlichkeiten der Parteien aus ihrem Miet- und/oder Untermietverhältnis gegeneinander.*

*Die Verträge wurden nicht vorzeitig, sondern vertragsgemäß per 31.12.2007 beendet, die Immobilie war bereits ausfinanziert, es gab keinen offenen Restbetrag, der zum Zeitpunkt der Beendigung geflossen ist.*

*Das Bestandsrecht war der Österreichischen Leasing ... (nunmehr UniCredit Leasing Austria GmbH) lediglich zum Zweck der Sicherstellung der Zahlungen aus dem Untermietverhältnis bis zum 31.12.2020 eingeräumt worden."*

8. Exkurs: Zum Verständnis der im Beschwerdeverfahren vertretenen unterschiedlichen Standpunkte bedarf es einer überblicksmäßigen Kurzdarstellung des aktenkundigen Verfahrensganges in den Veranlagungsjahren 1988 bis 2005 betreffend F. Wie aus der nachfolgend aufgezeigten Historie auch ersichtlich ist, gingen das Finanzamt und F trotz abgeschlossener Mietverträge (Punkt IV. 4. und 5.) unstrittig vom Vorliegen eines Darlehensverhältnisses aus.

8.1. F erhielt von der Leasinggesellschaft im Jahr 1988 eine einmalige Zahlung von ATS 23 Mio. zuzüglich der Umsatzsteuer von ATS 2,3 Mio., mit der alle seine Mietzinsforderungen auf die Laufzeit des Vertrages (33 Jahre) abgegolten wurden. Die Umsatzsteuer wurde an das Finanzamt abgeführt und in der Überschussermittlung im Jahr 1988 als Werbungskosten berücksichtigt (Bp-Bericht vom 28.2.1994). In der Folge gewährte F (und damaliger Alleingesellschafter der G GmbH) der G GmbH ein Darlehen über ATS 10 Mio. gegen Verrechnung von Zinsen. Die Zinsen wurden bei der G GmbH

als Zinsaufwand und bei F als Zinserträge behandelt. Der Differenzbetrag von ATS 13 Mio. wurde zwischen F und der G GmbH nach einem Tilgungsplan der Volksbank H verzinst. Die G GmbH stellte diese Zinsen F in Rechnung. Dadurch wurden die in den Leasingraten (an die Leasinggesellschaft) enthaltenen Zinsen nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht (GBp-Bericht vom 6.10.1995).

8.2. Bei der die Jahre 1988 - 1991 umfassenden Prüfung (Prüfungsbeginn am 9.6.1993 - Bp-Bericht vom 28.2.1994) betreffend F legte dieser eine zwischen ihm und der G GmbH abgeschlossene Zusatzvereinbarung vom 16.12.1993 vor, nach der er im Falle einer vorzeitigen Auflösung des Miet- und Untermietvertrages die Verpflichtung zur Bezahlung der zum vereinbarten Vertragsende anfallenden Bestandszinse (an die Leasinggesellschaft; siehe Punkt IV.5.) zu tragen hätte. In der Folge wurde laut Tz. 14 des Berichts ein aliquoter Anteil der Mietvorauszahlung von ATS 4,600.000 inkl. USt (Bruttomethode) für die Jahre 1988 bis 1993 in einem Betrag in der Überschussermittlung 1988 als Erlöse erfasst. Die auf Basis der Prüfungsfeststellungen ergangenen Veranlagungsbescheide blieben unangefochten (Schreiben des Finanzamtes vom 4.3.2016, Punkt 9.).

8.3. Im Zuge der die Jahre 1989 bis 1993 umfassenden Prüfung bei der G GmbH (Beginn 19.6.1995 - GBp-Bericht vom 6.10.1995) wurde zu Tz. 23.5. festgestellt, dass der Zinsaufwand für das Darlehen von ATS 10 Mio. außerbilanziell den erklärten Betriebsergebnissen zuzurechnen sei, weil die G GmbH die Zinsen für den Gesamtwert von ATS 23 Mio. bereits an die Leasinggesellschaft über die Leasingrate entrichtet habe. Unter Tz. 23.8. erfolgte die Hinzurechnung der Zinsen, berechnet anhand des vorgelegten Tilgungsplanes der Volksbank H. Da F schon im Jahr 1988 von einer Darlehensgewährung der Österreichischen Leasing GmbH ausgegangen sei, sollte es in seinem Einkommensterverfahren ab dem Jahr 1994 zu einer aliquoten Auflösung der Mietvorauszahlung über die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kommen. Die abziehbaren Vorsteuerbeträge wurden für die Jahre 1989 bis 1993 um die Vorsteuern aus den Bestandszahlungen (der G GmbH an die Leasinggesellschaft) berichtigt (Tz. 15, Tz. 21 und Tz. 23.5. und 8. des Berichts vom 6.10.1995).

8.4. In den Jahren 1994 bis 2005 erklärte F jährlich aliquote Mietzinszahlungen in Höhe von € 55.715,83 (1/33 von € 1.838.622,70 brutto = ATS 25,300.000) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

9. Aufgrund der mittlerweile viele Jahre zurückliegenden Veranlagungszeiträume sind die Zusatzvereinbarung vom 16.12.1993, der Tilgungsplan der Volksbank und die Veranlagungsunterlagen für die Zeiträume 1988 bis 1993 (betreffend den F und die G GmbH) nicht mehr aktenkundig und konnten weder vom Finanzamt (Antwortschreiben vom 4.3.2016), noch vom Bf. (laut Mail vom 11.3.2010 an das Finanzamt sei die Zusatzvereinbarung nicht bekannt sowie Schreiben vom 18.4.2016) beigebracht werden.

9.1. Tatsache ist, dass F und die G GmbH im Jahr der Erstellung (1988) der beiden Mietverträge von einer Darlehensgewährung der Leasinggesellschaft ausgegangen sind.

Die von F und der G GmbH vorgenommenen gegenseitigen Zinsverrechnungen über die Teilbeträge von ATS 10 Mio. und von ATS 13 Mio. erfuhren durch die nachfolgende Betriebsprüfung (Bericht vom 6.10.1995) für die Jahre 1989 bis 1993 insofern eine Korrektur, als der für den Kapitalbetrag von ATS 10 Mio. doppelt geltend gemachte Zinsaufwand bei der G GmbH gekürzt, die Vorsteuern aus den Leasingraten berichtigt und F nicht Zinserträge, sondern aliquote Mietzinszahlungen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen hatte. Die bisher von der G GmbH geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus den "Mietzahlungen" an die Leasinggesellschaft wurden für die Jahre 1989 bis 1993 (1988 offensichtlich bereits Verjährung eingetreten) entsprechend berichtigt (vgl. GBp-Bericht vom 6.10.1995, Tz.15, Tz. 21 und Tz. 23.8.). Die Vorgehensweise der gegenseitigen Zinsverrechnungen zwischen F und der G zeigen deutlich auf, dass eben nicht - wie der steuerliche Vertreter des Bf. ausführte - lediglich Mietverhältnisse abgeschlossen worden sind, sondern bewusst ein Modell entwickelt worden ist, den vorhandenen Finanzierungsbedarf zu befriedigen und Zinsaufwendungen steuerlich zu verwerten.

9.2. F hat in Übereinstimmung mit dem Finanzamt in den Jahren 1994 bis 2005 mit den Darlehensrückzahlungsraten aufzurechnende Mietzinszahlungen in Höhe von € 55.715,83 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht hat. Im Übrigen hat auch der Bf. diese Vorgangsweise in seinen beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 zunächst beibehalten. Die Ausführungen des Bf. im Schreiben vom 18.4.2016, er sei "dieser unrichtigen Rechtsauffassung von Beginn an entgegengetreten" entsprechen sohin nicht der Aktenlage.

9.3. Dass es sich um eine Finanzierung gehandelt hat, bestätigte auch die Leasinggesellschaft, wenn sie zum einen im Schreiben an das Finanzamt vom 13.4.2010 ausführt, dass beide Verträge vertragsgemäß per 31.12.2007 beendet worden seien, die Immobilie ausfinanziert gewesen sei, es zum Zeitpunkt der Beendigung keinen offenen Restbetrag gegeben habe und ihr das Bestandsrecht lediglich zum Zweck der Sicherstellung der Zahlungen aus dem Untermietverhältnis eingeräumt worden sei. Zum anderen trifft die Leasinggesellschaft im Gegenbrief vom 21.12.2007 an die G GmbH die Aussage, dass eventuelle Nachteile aus einer allfälligen Änderung der steuerlichen Beurteilung bzw. Behandlung des erwähnten Untermietvertrages, sowie weiters auch alle den Zeitraum vor dem Übergabestichtag betreffenden, allenfalls erst hervorkommenden, Aufwendungen trotz Auflösung des Vertragsverhältnisses zu Lasten der G GmbH gehen. Nach Ansicht des Finanzamtes (Schreiben vom 4.3.2016, Punkt 11.) ist die Bestätigung der Leasinggesellschaft vom 13.4.2010 nur so zu verstehen, dass es sich um ein verdecktes Darlehensgeschäft gehandelt hat. In der Stellungnahme vom 18.4.2016 zur Anfrage des BFG vom 8.3.2016, räumte der steuerliche Vertreter ein, dass die exakten Gründe und die jeweiligen Interessenslagen der Beteiligten für die anfänglich gewählte Vorgangsweise nicht bekannt und nicht mehr eruierbar seien, gleichwohl von einem Finanzierungsbedarf des F im Jahr 1988 ausgegangen werden könne. Dennoch



vertrat der Bf. in seiner Stellungnahme zum Schreiben der Leasinggesellschaft vom 13.4.2010 weiterhin den Standpunkt, es sei im Jahr 1988 bewusst von Mietverträgen ausgegangen worden. Diese Ansicht wurde allerdings durch kein konkretes Vorbringen oder Beweismittel untermauert.

9.4. Die Zusatzvereinbarung zwischen der G GmbH und F vom 16.12.1993 sei nach Ansicht des Finanzamtes so zu verstehen, dass F die Haftung für die Mietzinse übernommen hätte, wenn es zu einer vorzeitigen Beendigung des Untermietvertrages bzw. es zu Mietausfällen bei der GmbH gekommen wäre (Antwortschreiben vom 4.3.2016, Pkt. 12.). Laut Finanzamt sei es durchaus vorstellbar, dass diese Zusatzurkunde bereits 1988 abgeschlossen, aber erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei. Mangels Unterlagen ließe sich aber eine fundierte Aussage dazu nicht treffen. Der steuerliche Vertreter teilte zur Frage des BFG (vom 8.3.2016, Punkt 2.), wie die Zusatzvereinbarung vom 16.12.1993 genau zu verstehen sei und ob Anhaltspunkte vorlägen, die Rückschlüsse auf das Abschlussdatum zuließen, mit Schreiben vom 18.4.2016 mit, dass diese Vereinbarung nur als Notmaßnahme Sinn mache, die steuerlichen Konsequenzen der Sofortversteuerung der Mietvorauszahlung beim Vermieter im Jahr 1988 zu vermeiden. Im Jahr 1993 sei ohne erkennbaren Grund ein Vertragspartner durch Übernahme der persönlichen Haftung besser gestellt worden. Diese Sicherstellung hätte es nicht gebraucht, da der Mieterin ohnehin ein Bestandsrecht eingeräumt worden sei. Zur Frage nach dem Erstellungszeitpunkt dieser Urkunde nahm der Bf. nicht Stellung, dementierte aber auch die vom Finanzamt aufgestellte Vermutung, dass diese bereits 1988 abgeschlossen worden sei, nicht. Tatsache ist, dass F im Zuge der Prüfung diese Zusatzurkunde vom 16.12.1993, deren Erstellungszeitpunkt nicht geklärt werden konnte, vorgelegt hat, in der er der G GmbH gegenüber erklärte, im Falle von Liquiditätsproblemen der Leasinggesellschaft gegenüber der Zahlungsverpflichtung aus dem "Untermietvertrag" bis zum 31.12.2007 nachzukommen. Der Abschluss dieser Zusatzvereinbarung machte - neben der jeweiligen Zinsverrechnung in den Aufzeichnungen und Büchern des F bzw. der G GmbH - deutlich, dass den im Jahr 1988 abgeschlossenen Bestandverträgen in Wahrheit ein Darlehensgeschäft zwischen F, der G GmbH und der Leasinggesellschaft zugrunde gelegen hat.

10. Im gegenständlichen Beschwerdefall war in Gesamtbetrachtung der im Detail aufgezeigten Umstände (Punkt IV. 1. - 9.) vom Vorliegen einer Darlehensvereinbarung auszugehen. Neben dem Mietvertrag vom 28.4.1988 mit Zuzählung des Kapitals von ATS 25,3 Millionen wurde ein davon losgelöster Untermietvertrag erstellt, der im Detail die Rückzahlungsmodalitäten (monatlicher Bestandzins), die Laufzeit (20 Jahre) und die entsprechende Verzinsung des geliehenen Kapitals enthielt. Dass eine Kreditierung mit einer Verzinsung von 6,6, % erfolgt ist, ist unbestritten, da der tatsächliche Rückzahlungsbetrag dieser Verzinsung entsprochen hat (laut Beschwerde entsprach Höhe des Bestandzinses auf die Laufzeit einer Verzinsung von ca. 6,6 %). Weiters verpfändete F mit Pfandbestellungsurkunde vom 7./17.6.1988 seine Liegenschaft zur teilweisen Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an

Haupt- und Nebenverbindlichkeiten bis zum Höchstbetrag von ATS 1,3, welche die Leasinggesellschaft gegen die G GmbH allenfalls als Schadenersatzforderungen erwachsen würden. Ergänzt wurden diese Vereinbarungen durch die (vermutlich gleichzeitig erstellte) Zusatzvereinbarung, in der der Empfänger des Kapitals - neben der grundbücherlichen Sicherstellung des Miet- und Vorkaufsrechts und der Einräumung eines Pfandrechts (lt. Löschungserklärung vom 27.6.2008) zugunsten der Leasinggesellschaft auf seiner Liegenschaft EZ 2, Grundbuch 33 C - auch die persönliche Verpflichtung zur Darlehenstilgung im Falle von Liquiditätsengpässen der G GmbH übernommen hat. F musste sohin immer gewärtig sein, im Falle eines Rückzahlungsverzuges der G GmbH seine Rückzahlungsverpflichtung erfüllen zu müssen. Auch die im Untermietvertrag unter Punkt 10. vereinbarte Verpflichtung, der Leasinggesellschaft unaufgefordert bis zum 30.6. eines jeden Kalenderjahres die Bilanzunterlagen vorzulegen und Auskunft über die wirtschaftliche Situation zu erteilen, zeigt auf, dass eine Darlehensvereinbarung getroffen worden ist, hätte es doch einer solchen Auskunftspflicht bei Vorliegen eines schlichten Mietverhältnisses nicht bedurft.

Nicht unerwähnt bleiben soll, dass die abgeschlossenen Bestandverträge einige Ungereimtheiten aufwiesen. So war die Mietvorauszahlung von brutto ATS 25,3 Mio. laut Mietvertrag am 20.4.1988 fällig, trotzdem die Unterfertigung des Mietvertrages durch die Vertragsparteien erst am 28.4. bzw. am 3.5.1988 erfolgte ist, der Mietvertrag aber bereits seit 1.1.1988 gelten sollte. Auch der Untermietvertrag wurde von der Leasinggesellschaft am 28.4.1988, von der G GmbH bereits - vor Abschluss des Mietvertrages - am 18.4.1988 unterfertigt und galt ebenfalls mit Wirkung ab 1.1.1988 als abgeschlossen. Tatsache ist, dass F in seiner Steuererklärung 1988 auch keine Erlöse aus einer "Mietvorauszahlung" in Höhe von netto ATS 23 Mio. erklärt hat.

11. In den Streitjahren 2006 und 2007 wurden die letzten monatlichen Rückzahlungen an die Leasinggesellschaft getätigt. Der Untermiet- und der Mietvertrag endeten vereinbarungsgemäß am 31.12.2007, da die Immobilie ausfinanziert war. Ein offener Restbetrag war zu diesem Zeitpunkt nicht vorhanden. Nach den in den Streitjahren festgestellten Verhältnissen trat jedenfalls kein Ereignis ein, das ein Abgehen von den in den Vorjahren vorgenommenen steuerlichen Ansätzen bedingte. Entsprechend den letzten Teilbeträgen an Darlehensrückzahlungen waren in den Streitjahren 2006 und 2007 beim Bf. die Mietzinszahlungen - allerdings in der Höhe eines Zwanzigstels der Mietvorauszahlung das sind € 91.931,13 (1/20 von € 1.838.622,70 brutto) - steuerlich zu erfassen. Die bezahlte Umsatzsteuer wurde zur Gänze als Werbungskosten geltend gemacht, womit der Bruttobetrag in Ansatz zu bringen war, wie auch das Finanzamt bestätigte (Antwortschreiben vom 4.3.2016, Punkt 10; Bp- Bericht 28.2.1994, Tz. 15; ), deren Sichtweise der Bf. auch nicht beanstandete (Schreiben vom 18.4.2016).

12. Der Bf. monierte im Schreiben vom 18.4.2016, es bestünden Widersprüche zu den Feststellungen des Prüfers im Bericht vom 28.2.1994 und den Feststellungen im Bericht vom 6.10.1995, unterließ allerdings eine nähere Ausführung und eine Gegendarstellung dazu. Tatsache ist, dass aus der in der Tz. 15 des Berichtes vom 28.2.1994 für die Jahre

1988 bis 1991 dargestellten Überschussermittlung F hohe sonstige Erträge erklärt hatte. Die Frage des BFG ob sich diese Erträge aus den Zinsaufwendungen und Zinserträgen zusammensetzten, beantwortete das Finanzamt dahingehend, dass dies nicht direkt ersichtlich sei, aber davon ausgegangen werden könne, dass Zinserträge betreffend die G GmbH enthalten seien. Die Zinsverrechnung zwischen den damaligen Vertragsparteien könne allerdings mangels vorhandener Unterlagen nicht mehr nachvollzogen werden. Es wäre am Bf. gelegen darzulegen, inwiefern er einen Widerspruch orte und Klarheit in die vermeintliche Diskrepanz zu bringen. Auch dem Einwand im Schreiben vom 18.4.2016, dass nicht nachvollziehbar sei, dass der Bericht vom 6.10.1995 speziell Tz. 23. 5. und 8. als Beweismittel herangezogen werde, ist zu entgegnen, dass F Alleingesellschafter der G GmbH war, beide Finanzierungsbedarf hatten und sich beide für diese Finanzierungsvariante entschieden haben. Zu den durch das BFG aufgezeigten Naheverhältnis und den möglicherweise vorgelegenen verdeckten Ausschüttungen der GmbH an ihren Gesellschafter durch die übernommene Darlehenstilgung verschwieg sich der Bf. während das Finanzamt mit einem stattgefundenen Vorteilsausgleich argumentierte. Eine nähere Auseinandersetzung mit dem Thema verdeckte Ausschüttung erübrigte sich, da dies nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war.

13. Ist im gegenständlichen Beschwerdefall vom Vorliegen einer Darlehensvereinbarung auszugehen, so ist die Mietvorauszahlung nach Maßgabe des Darlehenszeitraumes aliquot in Teilbeträgen zu versteuern ist. Wenn das Finanzamt bei Berechnung der aliquoten Mietzinszahlungen offensichtlich außer Betracht gelassen hat, dass der Untermietvertrag (= Darlehensrückzahlungsvereinbarung) mit Ablauf des Jahres 2007 zwingend endet und damit auch die Aufrechnungsmöglichkeit mit aliquoten Mietzinszahlungen von jährlich einem Zwanzigstel ( $1/20$ ) endet, können die bisher steuerlich nicht erfassten Differenzbeträge ( $€ 724.305,91 = € 55.715,84 \times 13$ ) aufgrund eines angesetzten Aufrechnungsbetrages von lediglich einem Dreiunddreißigstel ( $1/33$ ) nicht im Jahr 2007 nachgeholt werden. Das Finanzamt musste entgegen seinen Ausführungen, es sei nicht bekannt gewesen sei, dass nach 20 Jahren alle wechselseitigen Forderungen ausgeglichen seien (Punkt 10.1. des Antwortschreibens) wissen, dass der Untermietvertrag nach der fixen Laufzeit von 20 Jahren endete und bereits zu Vertragsbeginn feststand, dass binnen zwanzig Jahren ein Betrag von ATS 41,514.000,-- an die Leasinggesellschaft zu leisten war.

## **V. Rechtliche Erwägungen**

1. Mit Schreiben vom 8.7.2016 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Die Entscheidung über die Beschwerde oblag damit der Einzelrichterin.

2. War nach dem festgestellten Sachverhalt (Punkt III. 7.) vom Vorliegen einer Darlehensvereinbarung auszugehen, sind die aliquoten Mietzinszahlungen mit den Darlehensrückzahlungsraten aufzurechnen und in den Beschwerdejahren 2006 und 2007 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von jeweils € 91.931,13 zu erfassen.

Die angefochtenen Bescheide waren gemäß § 279 Abs. 1 BAO entsprechend abzuändern.

Zur Berechnung der Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2006 und 2007 wird auf das diesem Erkenntnis beiliegende Ermittlungsblatt verwiesen.

#### **VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, da es sich zum einen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelt (Punkte IV.) und die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH (Punkte II. 2. bis 6.) ausreichend beantwortet ist.

Innsbruck, am 27. Juli 2016