

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

29.07.2010

Geschäftszahl

2008/15/0107

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des O H in P, vertreten durch Mag. Dr. Ursula Rauch - Kleinlercher, Rechtsanwältin in 6150 Steinach/Brenner, Zirmweg 85, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 5. Oktober 2005, Zl. RV/0035-I/05, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1998 bis 2001 und Einkommensteuer 1998 bis 2001 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 und 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seines Abspruches über die Wiederaufnahme der Verfahren und Einkommensteuer 1998 bis 2001 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2000 und 2001 wird die Beschwerde abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.286,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde in dem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht unter anderem ausgeführt, dass hinsichtlich Einkommensteuer 1998 bis "2002" Feststellungen (Tz. 1) getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich gemacht hätten. Unter Tz. 1 wurde neben dem Hinweis auf in den Jahren 1998 bis 2001 als zugeflossen geltende Mieterinvestitionen (1998 S 415.000,-- und 1999 bis 2001 jeweils EUR 11.409,64) auf die Niederschrift vom 12. Oktober 2004 verwiesen. In dieser Niederschrift wurde im Wesentlichen festgehalten, dass im Oktober 1997 zwischen dem Beschwerdeführer als Vermieter einerseits und Sonja Th. als Mieterin andererseits ein Mietvertrag für die Dauer von 25 Jahren abgeschlossen worden sei. Gegenstand des Mietvertrages sei ein Objekt (Gasthof) an einer näher genannten Adresse gewesen. Da sich das Gebäude in einem sanierungsbedürftigen Zustand befunden habe, sei "neben anderem nachfolgendes festgehalten" worden:

"1. Für die Dauer der Renovierung des Bestandsobjektes vom 1.10.1997 - 30.4.1998 wird kein Mietzins eingehoben. Für die Zeit vom 1.5.1998 bis einschließlich September 2004, sohin für die Dauer von 7 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses, wird ein Hauptmietzins von S 2.000,-- zuzüglich der jeweiligen Mehrwertsteuer vereinbart. Ab 1. Oktober beträgt die Miete

S 13.000,-- zuzügl. USt pro Monat.

2. Das Bestandsobjekt befindet sich in einem sanierungsbedürftigen Zustand, sodass erhebliche Investitionen am Bestandsobjekt durchzuführen sind.

Zur Durchführung der von der Mieterin auf ihre Kosten vorzunehmenden Umbauarbeiten und Investitionen erteilt der Vermieter hiemit seine ausdrückliche Bewilligung und uneingeschränkte Zustimmung.

Für den Fall der vorzeitigen Kündigung oder Auflösung des Mietverhältnisses - aus welchem Grund auch immer - innerhalb von sieben Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses, sohin bis längstens 30.9.2004, hat die Mieterin gegenüber dem Vermieter bei Beendigung des Mietverhältnisses einen Anspruch auf Ersatz jener von ihr getätigten und bezahlten Aufwendungen, welche die Grundlage für die Kostenschätzung Dipl.-Ing. Gerhard (M) vom 7.9.1997 bildeten und von dieser Kostenschätzung umfasst sind und welche weiters die

Mieterin mittels Rechnung eines befugten Gewerbsmannes schriftlich nachweist. Die Höhe dieses Ersatzanspruches auf Investitionsablöse vermindert sich um eine jährliche Abschreibung, das Ausmaß dieser Abschreibung beträgt für das erste Jahr (ab Beginn des Mietverhältnisses) zwei Siebtel und für jedes folgende Jahr ein Siebtel der Investitionssumme.

3. Die Mieterin wird - falls von ihr gewünscht - das Recht zum gesamten Umbau des vormaligen Stalles (im Erdgeschoss), sowie der vormaligen Tenne

(im Obergeschoss) des Bestandsobjektes auf eigene Kosten und Risiko eingeräumt. Der Vermieter erteilt hiezu bereits jetzt seine ausdrückliche Zustimmung. Bei Beendigung des Mietverhältnisses - aus welchem Grund auch immer - gehen diese Investitionen entschädigungsfrei in das Eigentum des Vermieters über."

Die von der Mieterin im Jahr 1998 durchgeführten Bauinvestitionen hätten lt. Rechnungslegung insgesamt netto S 1.200.000,-- betragen. Auf den "o.a. Punkt 3 (Umbau Stall und Tenne)" seien insgesamt netto S 101.000,-- an Umbaukosten entfallen. Am 16. April 2002 sei die "Auflösung des Mietverhältnisses durch den Verkauf des Objektes an Sonja Th. um EUR 545.000,-- erfolgt.

Bei den getätigten Mieterinvestitionen handle es sich "somit" steuerlich um eine Mietvorauszahlung, die nach Maßgabe des Zuflusses zu versteuern sei. Die Umbaukosten des Stalles bzw. der Tenne seien "vom Vermieter bei Auflösung des Mietvertrages nicht rückzahlbar, d. h. sie gehen in die Verfügungsmacht des Vermieters über." Diese Umbaukosten in Höhe von netto S 101.000,-- seien dem Beschwerdeführer im Jahr 1998 als Einkünfte zuzurechnen.

Bei den verbleibenden S 1.099.000,-- netto handle es sich steuerlich um eine Mietvorauszahlung mit Darlehenscharakter auf eine Laufzeit von 7 Jahren. Im Jahr 1998 "gelten somit 2 Siebtel, d. s. S 314.000,-- netto als zugeflossen, und in den Jahren 1999 - 2001 je ein Siebtel bzw. S 157.000,-- netto".

In der Folge wurde in der Niederschrift festgehalten, dass die "Rechtsansicht des Steuerpflichtigen" dem Prüfer bereits mit (beiliegender) Stellungnahme vom 9. September 2004 mitgeteilt worden sei. In dieser Stellungnahme wurde unter anderem ausgeführt, dass zur Beurteilung des "konkreten steuerlichen Sachverhaltes aus der vertraglichen Vereinbarung" unter anderem entscheidend sei, dass der Beschwerdeführer als Vermieter unter Punkt V. des Vertrages seine Zustimmung zu den von der Mieterin auf ihre eigenen Kosten vorzunehmenden Umbauarbeiten und Investitionen erteilt habe und sich darüber hinaus seinerseits verpflichtet habe, gewisse von vornherein festgelegte Investitionen auf seine eigene Rechnung durchzuführen. Die von der Mieterin in ihrem eigenen unternehmerischen Interesse durchgeführten Investitionen seien alleine nach den Vorstellungen und Notwendigkeiten der Mieterin von dieser in Auftrag gegeben, durchgeführt und auch bezahlt worden. Die Mieterin habe diese unternehmerischen Maßnahmen nicht auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung gegenüber dem Vermieter, sondern einzig und alleine auf Grund eigener unternehmerischer Interessen vorgenommen.

Nach einhelliger Ansicht von Lehre und Judikatur sei die Mieterin somit eindeutig als wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr veranlassten und bezahlten Mieterinvestitionen zu betrachten. Der Beschwerdeführer habe als Vermieter auch unter Berücksichtigung des im Jahr 2002 erfolgten Verkaufes des Mietobjektes an die Mieterin zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mieterinvestitionen erlangt, sodass mangels Zuflusses bei ihm keine steuerpflichtigen Einnahmen vorgelegen seien.

Das Finanzamt folgte demgegenüber der Ansicht des Prüfers und erließ sowohl Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren und neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 sowie Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die angeführten Bescheide Berufung. Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren rügte er insbesondere, dass der Mietvertrag dem Finanzamt nachweislich angezeigt und der Behörde somit bekannt gewesen sei und damit "niemals eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellen" könne. Hinsichtlich der neuen Sachbescheide wiederholte der Beschwerdeführer sein Vorbringen laut seiner Stellungnahme vom 9. September 2004.

In einer Berufungsvorentscheidung "betreffend Einkommensteuer 1998 - 2001" wurde zur Argumentation des Beschwerdeführers, es seien keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, darauf hingewiesen, dass in dem beim Finanzamt angezeigten Vertrag zwar die vom Vermieter zu tätigen Investitionen nach ihrer Art und Höhe detailliert festgehalten seien, über die "vom Mieter" durchzuführenden Investitionen sei jedoch lediglich pauschal vermerkt worden, dass "auf Grund des sanierungsbedürftigen Zustandes Mieterinvestitionen auf Grundlage des Schätzgutachtens" von Dipl.-Ing. Gerhard M durchzuführen seien. Es fänden sich im Vertrag keine Angaben über Art und Höhe dieser Investitionen. "Somit sind anlässlich der Betriebsprüfung neue Tatsachen hervorgekommen, zumal die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2001 aufgrund der getätigten Mieterinvestitionen erfolgte".

Hinsichtlich der neuen Sachbescheide wurde ausgeführt, habe sich der Mieter vertraglich zur Vornahme von Investitionen verpflichtet, so fließe dem Vermieter die entsprechende Einnahme bereits zum Zeitpunkt der Vornahme der Investition zu. Im gegenständlichen Vertrag scheine es sich auf den ersten Blick um freiwillige Mieterinvestitionen zu handeln, da der Vermieter diesen "seine ausdrückliche Bewilligung und uneingeschränkte Zustimmung erteilt" habe. Allerdings werde der sanierungsbedürftige Zustand des Gebäudes ebenso

ausdrücklich festgehalten wie die Höhe der Miete von S 2.000,-- pro Monat für die ersten sieben Jahre und die darauf folgende Erhöhung der Miete auf S 13.000,-- pro Monat. Somit gehe "klar hervor, dass es sich um verpflichtende Mieterinvestitionen" gehandelt habe.

Hinsichtlich des "Ausbaues des Stalles" um S 101.000,-- wurde "festgehalten", dass es sich um freiwillige Mieterinvestitionen gehandelt habe, in diesem Punkt werde der Berufung stattgegeben.

In einem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz rügte der Beschwerdeführer abermals erhebliche Mängel bei Durchführung der Wiederaufnahme der Verfahren und betonte abermals, dass die Mieterinvestitionen im eigenen unternehmerischen Interesse der Mieterin durchgeführt worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung (Ausbau des Stalles als freiwillige Mieterinvestitionen) Folge, wies die Berufung im Übrigen aber ab.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wird im angefochtenen Bescheid begründend ausgeführt, es sei dem Punkt V. des Vertrages ebenso wenig wie dem restlichen Vertragsinhalt zu entnehmen, in welcher Höhe von der Mieterin tatsächlich Investitionen durchgeführt worden seien. Auch werde im Punkt V. des Vertrages "nach Meinung der Referentin ausdrücklich festgehalten, dass die Mieterin die auf ihre Kosten vorzunehmenden Umbauarbeiten auf Grundlage der Umbauvorschläge von Dipl.- Ing. Gerhard (M) vorzunehmen" habe. Letztgenanntes "Gutachten" sowie die Art und Höhe der vom Mieter getätigten Investitionen sei dem Finanzamt im Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 nicht bekannt gewesen. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei daher zu Recht erfolgt.

Die neuen Sachbescheide begründet die belangte Behörde im Wesentlichen damit, dass aus dem vorliegenden Mietvertrag ersichtlich sei, dass der Beschwerdeführer das Bestandsobjekt ausschließlich zu Gastronomie- und Wohnzwecken zu den vereinbarten Bedingungen vermietet habe. Unter Punkt V. des Vertrages werde ausdrücklich festgehalten, dass der Beschwerdeführer seine Zustimmung nur zur Durchführung von Umbauarbeiten und Investitionen auf Grundlage des "Schätzungsgutachtens" von Dipl.- Ing. Gerhard M erteilt habe. Umbauarbeiten anderer Art seien somit vom Einverständnis des Vermieters nicht umfasst.

Die immer wieder vorgetragene Behauptung des Beschwerdeführers, dass der Mieterin hinsichtlich sämtlicher Investitionen lediglich ein Recht zu deren Durchführung eingeräumt worden sei, finde nach Ansicht der belangten Behörde im Vertragstext keine Deckung. Das "Gutachten" des Dipl.- Ing. Gerhard M hätte im Vertragstext keinen Eingang finden müssen, wenn es sich bei allen Investitionen "des Mieters" - wie der Beschwerdeführer im Ergebnis zum Ausdruck bringe - um freiwillige Mieterinvestitionen gehandelt hätte. Dass die Mieterin die Investitionen auch in ihrem eigenen unternehmerischen Interesse getätigt hätte, liege auf der Hand, weil nur durch die Durchführung der strittigen Investitionen die Mieterin in die Lage versetzt worden wäre, den Mietgegenstand zur Erzielung von Einkünften zu verwenden. Daraus lasse sich aber für den Rechtsstandpunkt des Beschwerdeführers nichts gewinnen.

Auf Grund ergänzender Ermittlungen stehe weiters fest, dass der Beschwerdeführer im Hinblick auf den Umstand, dass er das Gebäude im April 2002 an Sonja und Johann Th. veräußert habe, keine Ersatzleistungen für die Mieterinvestitionen getätigt habe. Nach welchen Kriterien der Veräußerungserlös von 545.000 EUR bemessen worden sei, könne nicht festgestellt werden. Dazu sei lediglich ausgeführt worden, der Kaufpreis habe sich nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten aus Angebot und Nachfrage ergeben.

Im angefochtenen Bescheid wird überdies zum Ausdruck gebracht, dass die Aufwendungen der Mieterin auf Grundlage der Schätzungen des genannten "Gutachtens" für die Bemessung der Höhe der vereinbarten Miete ausschlaggebend gewesen seien.

In Würdigung der Gesamtumstände (Gestaltung des Mietzinses, Zweck des Mietvertrages, ausdrückliches Anführen der freiwilligen Mieterinvestition betreffend den "Stall", Bezugnahme auf das "Schätzungsgutachten" des Dipl.-Ing. Gerhard M im Vertrag) sei die belangte Behörde zur Ansicht gelangt, dass es sich bei den Mieterinvestitionen im Ausmaß von S 1.099.000,-- um verpflichtende Investitionen des Mieters gehandelt habe. Insoweit gelangte die belangte Behörde zur Ansicht, dass beim Beschwerdeführer ein entsprechender Zufluss von Einkünften, wie er in den Bescheiden zum Ausdruck gebracht worden sei, zu erfassen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Solche anders lautenden Einkommensteuerbescheide nahm die belangte Behörde insofern an, als sie davon ausging, dass Mieterinvestitionen, zu denen der Mieter verpflichtet ist, als Einkünfte des Vermieters aus Vermietung und Verpachtung nicht erst bei Vertragsbeendigung, sondern im Zeitpunkt ihrer Vornahme zufließen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1998, 96/15/0086).

Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ist allerdings nicht zu erkennen, inwiefern die Behörde davon ausgehen konnte, ob die Mieterinvestitionen freiwillig erfolgten, oder ob sich die Mieterin dazu verpflichtet hatte. Weder aus dem Umstand, dass der Vermieter - wie die belangte Behörde meint - seine ausdrückliche Zustimmung "nur zu Umbauarbeiten auf der Grundlage des Schätzungsgutachtens" des Dipl.-Ing. Gerhard M erteilt habe, (im Mietvertrag wird im Zusammenhang mit der entsprechenden Zustimmung des Vermieters nur von Umbauvorschlägen des Dipl.- Ing. Gerhard M gesprochen), noch aus dem Umstand, dass diese - wie sie im Mietvertrag im Zusammenhang mit der Verpflichtung des Vermieters, bestimmte Investitionen vorzunehmen, genannt wird - Kostenschätzung im Mietvertrag überhaupt erwähnt wird, ist schlüssig abzuleiten, dass die Mieterin sich zu entsprechenden Investitionen tatsächlich verpflichtet hat. Die belangte Behörde hat auch nicht behauptet, dass dem Mietvertrag eine entsprechende Verpflichtung entweder ausdrücklich oder etwa durch eine allenfalls vereinbarte, den Betrag von S 2.000,-- übersteigende Miete für den Zeitraum Mai 1998 bis September 2004 für den Fall des Unterbleibens der Investitionen zu entnehmen wäre.

Es erweist sich daher der angefochtene Bescheid hinsichtlich der neuen Sachbescheide über die Einkommensteuer der Jahre 1998 bis 2001 bereits deswegen als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Da eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfordert, dass bei Vorliegen der Wiederaufnahmegründe ein im Spruch anders lautender Bescheid zu ergehen hätte, als der das wieder aufgenommene Verfahren beendende, erweist sich im Beschwerdefall auch die Wiederaufnahme der Verfahren als rechtswidrig.

Der angefochtene Bescheid war daher im Umfang seines Abspruches über die Wiederaufnahme der Verfahren und die neuen Sachbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1998 bis 2001 gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Die Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen führen die Beschwerde nicht zum Erfolg. Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036).

Hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen war der angefochtene Bescheid daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die § 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 29. Juli 2010