

TE Vwgh Erkenntnis 2014/10/2 2010/15/0201

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.10.2014

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §2 Abs4 Z2;

EStG 1988 §28 Abs1 Z1;

EStG 1988 §28 Abs1;

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lorenz, über die Beschwerde

1. des R J und 2. der E J, beide in R, beide vertreten durch die LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. Oktober 2010, Zl. RV/2316- W/05, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999, zu Recht erkannt: 1. des R J und 2. der E J, beide in R, beide vertreten durch die LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. Oktober 2010, Zl. RV/2316- W/05, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die miteinander verheirateten Beschwerdeführer RJ und EJ sind zu jeweils 50% zivilrechtliche Eigentümer der Liegenschaften H und F in R sowie weiterer nicht verfahrensgegenständlicher Liegenschaften. Die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaften werden im Rahmen einer Miteigentumsgemeinschaft erfasst, bei der eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2003 durchgeführt wurde. Im Rahmen der Prüfung stellte die Prüferin in Bezug auf die Liegenschaften H und F u. a. Folgendes fest:

"Tz. 3 (Liegenschaft F)

Mieterinvestitionen:

Zivilrechtliche Eigentümer der Liegenschaft (F) sind die Eheleute (RJ und EJ). Die auf der Liegenschaft befindliche Garage und der Schuppen wurden an das Einzelunternehmen (FJ sen.) vermietet (Mietvertrag vom 1.1.1995). Vom Mieter wurden in den Jahren 1995 bis 1997 Adaptierungen in Höhe von insgesamt ATS 306.023,-- durchgeführt (laut Anlageverzeichnis). Mit Übergabevertrag vom 22.12.1999 wurde zum Stichtag 1.1.1999 das Einzelunternehmen (FJ sen.) an den Sohn (RJ) übergeben. Die vom Mieter (FJ sen.) getätigten Investitionen wurden im Zuge der Übergabe des Betriebes vom Sohn (RJ) zu Buchwerten in Höhe von ATS 276.985,-- zum 1.1.1999 in die Bilanz übernommen.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem

Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Laut vorgelegtem Mietvertrag wurde zwischen den Vermietern und dem Mieter festgelegt, dass sämtliche vom Mieter durchgeführten Investitionen bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergehen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Investitionen des Mieters bisher von den zivilrechtlichen Eigentümern nicht versteuert wurden. Für den Teilwert wurde die Buchwertvermutung herangezogen, stille Reserven wurden nicht aufgedeckt.

...

Tz. 4 (Liegenschaft H)

Mieterinvestitionen:

Mit Kaufvertrag vom 3.6.1988 wurde von den Eheleuten (RJ und EJ) die Liegenschaft (H) erworben. In der Folge wurde die Liegenschaft an das Elekroununternehmen (FJ sen.) vermietet. Die von (FJ sen.) getätigten Mieterinvestitionen wurden im Zuge der Übergabe des Betriebes mit Stichtag 1.1.1999 an (RJ) übergeben und von letzterem zum Buchwert in Höhe von ATS 2,288.310,00 im Einzelunternehmen erfasst. Eine Besteuerung der Mieterinvestitionen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Beendigung des Mietverhältnisses ist unterblieben. Gemäß § 28 EStG sind Investitionen des Mieters, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Mieterinvestitionen den Einkünften aus V+V zugerechnet. Für den Teilwert wurde die Buchwertvermutung herangezogen. Stille Reserven wurden nicht aufgedeckt. ..."

"Mit Kaufvertrag vom 3.6.1988 wurde von den Eheleuten (RJ und EJ) die Liegenschaft (H) erworben. In der Folge wurde die Liegenschaft an das Elekroununternehmen (FJ sen.) vermietet. Die von (FJ sen.) getätigten Mieterinvestitionen wurden im Zuge der Übergabe des Betriebes mit Stichtag 1.1.1999 an (RJ) übergeben und von letzterem zum Buchwert in Höhe von ATS 2,288.310,00 im Einzelunternehmen erfasst. Eine Besteuerung der Mieterinvestitionen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei Beendigung des Mietverhältnisses ist unterblieben. Gemäß Paragraph 28, EStG sind Investitionen des Mieters, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Mieterinvestitionen den Einkünften aus V+V zugerechnet. Für den Teilwert wurde die Buchwertvermutung herangezogen. Stille Reserven wurden nicht aufgedeckt. ..."

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - einen Feststellungsbescheid für das Jahr 1999, in welchem es die Verkehrswerte (Buchwertvermutung) der Mieterinvestitionen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigte.

Die Beschwerdeführer beriefen gegen den im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheid und brachten in Bezug auf die Feststellung der Prüferin folgendes vor:

Ad) Liegenschaft H

Die Liegenschaft H sei von den Beschwerdeführern mit Kaufvertrag vom 3. Juni 1988 erworben und beginnend mit 1. Jänner 1991 auf unbestimmte Zeit an das Elekroununternehmen FJ sen. vermietet worden. Laut Punkt VI des Mietvertrages gingen bei Beendigung des Mietverhältnisses alle vom Mieter durchgeführten Investitionen entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter über. FJ sen. habe bis Ende 1995 Mieterinvestitionen getätigt. Mit Stichtag 31. Dezember 1998 habe er seine gewerbliche Tätigkeit beendet und sein Unternehmen zu Buchwerten an die Söhne RJ und FJ jun. übergeben. RJ habe den Teilbetrieb in R und FJ jun. den Teilbetrieb in E erhalten. Der Übergabe- und Teilungsvertrag sei am 22. Dezember 1999 errichtet, die Betriebe aufgrund der am 31. Dezember 1998 erfolgten Übergabe seit 1. Jänner 1999 von den Söhnen selbständig fortgeführt worden. RJ habe mit dem Teilbetrieb in R auch die Mieterinvestitionen von 166.297,97 EUR (2,288.310 S) übernommen und führe diese in seiner Bilanz zu Buchwerten fort.

Die Liegenschaft H sei von den Beschwerdeführern mit Kaufvertrag vom 3. Juni 1988 erworben und beginnend mit 1. Jänner 1991 auf unbestimmte Zeit an das Elekroununternehmen FJ sen. vermietet worden. Laut Punkt römisch sechs des Mietvertrages gingen bei Beendigung des Mietverhältnisses alle vom Mieter durchgeführten Investitionen entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter über. FJ sen. habe bis Ende 1995 Mieterinvestitionen getätigt. Mit Stichtag 31. Dezember 1998 habe er seine gewerbliche Tätigkeit beendet und sein Unternehmen zu Buchwerten an die Söhne RJ und FJ jun. übergeben. RJ habe den Teilbetrieb in R und FJ jun. den Teilbetrieb in E erhalten. Der Übergabe- und Teilungsvertrag sei am 22. Dezember 1999 errichtet, die Betriebe aufgrund der am 31. Dezember 1998 erfolgten Übergabe seit 1. Jänner 1999 von den Söhnen selbständig fortgeführt worden. RJ habe mit dem Teilbetrieb in R auch

die Mieterinvestitionen von 166.297,97 EUR (2.288.310 S) übernommen und führe diese in seiner Bilanz zu Buchwerten fort.

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1998, 96/15/0086, seien im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer zukämen. Die Vorteile würden dem Vermieter erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zufließen, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt aber nicht verpflichtet sei und daher die Investitionen bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen könne. Die Höhe des Zuflusses ergebe sich aus der Gegenüberstellung des Gebäudewertes mit und ohne Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Zuflusses.

Wenn die Prüferin im Streitfall einen Zufluss unterstelle, übersehe sie, dass der Mietvertrag zwischen der Miteigentümergeinschaft (gebildet aus den Beschwerdeführern) als Vermieter und FJ sen. als Mieter nicht beendet worden sei. Gemäß § 12a MRG trete nämlich für den Fall, dass der Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit das von ihm im Mietgegenstand betriebene Unternehmen zur Fortführung in diesen Räumen veräußere, der Erwerber des Unternehmens anstelle des bisherigen Hauptmieters in das Hauptmietverhältnis ein. Was als Unternehmensveräußerung anzusehen sei, werde im Gesetz nicht definiert. Nach der Rechtsprechung kämen dafür alle Übertragungen auf rechtsgeschäftlicher Basis in Betracht. Darüber hinaus werde der Mietvertrag selbst durch den Tod eines der vertragsabschließenden Teile nicht aufgehoben (§ 1116a ABGB). Der Mietvertrag sei demnach durch die Übergabe des Betriebes nicht aufgelöst, sondern automatisch durch RJ fortgeführt worden. Auch eine Beendigung auf Grund der Vereinigung von Rechten und Pflichten komme nicht in Betracht, weil die Vermietergemeinschaft nicht mit dem nunmehrigen Mieter gleichzusetzen sei. Diese Ansicht habe auch der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 1. Jänner 1980, 643, 644, 759, 760/79, und 29. Juni 1982, 14/1347/78, 82/14/0171, 0172, bestätigt, der im Falle eines zwischen der Mitunternehmer-Gemeinschaft und einem Mitunternehmer abgeschlossenen Mietvertrages diesen selbst aus steuerlicher Sicht hinsichtlich des auf die anderen Mitunternehmer entfallenden Mietanteils anerkenne. RJ habe das Mietverhältnis weitergeführt und eine ortsübliche Miete bezahlt, was auch die Prüferin nicht angezweifelt habe. Wenn die Prüferin im Streitfall einen Zufluss unterstelle, übersehe sie, dass der Mietvertrag zwischen der Miteigentümergeinschaft (gebildet aus den Beschwerdeführern) als Vermieter und FJ sen. als Mieter nicht beendet worden sei. Gemäß Paragraph 12 a, MRG trete nämlich für den Fall, dass der Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit das von ihm im Mietgegenstand betriebene Unternehmen zur Fortführung in diesen Räumen veräußere, der Erwerber des Unternehmens anstelle des bisherigen Hauptmieters in das Hauptmietverhältnis ein. Was als Unternehmensveräußerung anzusehen sei, werde im Gesetz nicht definiert. Nach der Rechtsprechung kämen dafür alle Übertragungen auf rechtsgeschäftlicher Basis in Betracht. Darüber hinaus werde der Mietvertrag selbst durch den Tod eines der vertragsabschließenden Teile nicht aufgehoben (Paragraph 1116 a, ABGB). Der Mietvertrag sei demnach durch die Übergabe des Betriebes nicht aufgelöst, sondern automatisch durch RJ fortgeführt worden. Auch eine Beendigung auf Grund der Vereinigung von Rechten und Pflichten komme nicht in Betracht, weil die Vermietergemeinschaft nicht mit dem nunmehrigen Mieter gleichzusetzen sei. Diese Ansicht habe auch der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 1. Jänner 1980, 643, 644, 759, 760/79, und 29. Juni 1982, 14/1347/78, 82/14/0171, 0172, bestätigt, der im Falle eines zwischen der Mitunternehmer-Gemeinschaft und einem Mitunternehmer abgeschlossenen Mietvertrages diesen selbst aus steuerlicher Sicht hinsichtlich des auf die anderen Mitunternehmer entfallenden Mietanteils anerkenne. RJ habe das Mietverhältnis weitergeführt und eine ortsübliche Miete bezahlt, was auch die Prüferin nicht angezweifelt habe.

Sollte das Mietverhältnis tatsächlich beendet worden sein, seien die Mieterinvestitionen mit 31. Dezember 1998 zugeflossen und stellten Mieteinkünfte des Jahres 1998 dar.

Von der Behörde werde nicht bestritten, sondern in ihren Bescheiden anerkannt, dass FJ sen. seinen Betrieb bis 31. Dezember 1998 geführt habe und der Betrieb am 1. Jänner 1999 von RJ übernommen worden sei. Dies gehe auch aus dem Übergabe- und Teilungsvertrag vom 22. November 1999 hervor, der unter Punkt II. und Punkt III. die folgende Formulierung enthalte: Von der Behörde werde nicht bestritten, sondern in ihren Bescheiden anerkannt, dass FJ sen. seinen Betrieb bis 31. Dezember 1998 geführt habe und der Betrieb am 1. Jänner 1999 von RJ übernommen worden sei. Dies gehe auch aus dem Übergabe- und Teilungsvertrag vom 22. November 1999 hervor, der unter Punkt römisch zwei. und Punkt römisch drei. die folgende Formulierung enthalte:

"Die Übergabe beziehungsweise Übernahme der vertragsgegenständlichen Betriebe mit allen Aktiven und Passiven sowie des übrigen Vertragsgegenstandes in den physischen Besitz und Genuss der Übernehmer erfolgte bereits mit

1.1.1999 und sind mit diesem Zeitpunkt Gefahr und Zufall, Lasten und Vorteil auf die jeweiligen Übernehmer übergegangen ..."

Soweit in der Vertragsurkunde auf eine Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1999 Bezug genommen werde, sei anzumerken, dass es sich hier bereits um die Bilanz von RJ handle. Siehe dazu die Definition in § 193 Abs. 1 HGB: ("Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufzustellen"), die hier analog heranzuziehen sei. Soweit in der Vertragsurkunde auf eine Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1999 Bezug genommen werde, sei anzumerken, dass es sich hier bereits um die Bilanz von RJ handle. Siehe dazu die Definition in Paragraph 193, Absatz eins, HGB: ("Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aufzustellen"), die hier analog heranzuziehen sei.

Wenn Gefahr und Nutzen mit 1. Jänner 1999 auf den Übernehmer übergegangen seien, müsse RJ der Betrieb am 1. Jänner 1999 zurechnen gewesen sein. Wenn RJ der Betrieb am 1. Jänner 1999 zurechnen gewesen sei, "kann ab dem 1.1.1999 keine Mieterinvestition aus dem Betrieb des Übergebers (FJ sen.) mehr an die Miteigentümergeinschaft zufließen". Ging man, wie die Prüferin, davon aus, dass der Mietvertrag zwischen FJ sen. und der Miteigentümergeinschaft beendet worden sei, wäre dies am 31. Dezember 1998 erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt wären auch die Mieterinvestitionen zugeflossen.

Ad) Liegenschaft F:

Neben der Liegenschaft H befinde sich auch die Liegenschaft F im Miteigentum der Beschwerdeführer. Beginnend mit 1. Jänner 1995 seien die auf der Liegenschaft befindliche Garage und der Schuppen auf unbestimmte Zeit an das Elektrounternehmen FJ sen. vermietet worden, der in den Jahren 1995 bis 1997 Adaptierungen in Höhe von insgesamt 306.023 S (22.239,56 EUR) durchgeführt habe. Auch der die Liegenschaft F betreffende Mietvertrag enthalte eine Bestimmung, wonach bei Beendigung des Mietverhältnisses alle vom Mieter durchgeführten Investitionen entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergingen. Mit Übergabevertrag vom 22. Dezember 1999 sei das Einzelunternehmen an RJ übergeben worden. Hinsichtlich der weiteren Begründung der Berufung werde auf die Ausführungen zur Liegenschaft H verwiesen.

Die Prüferin nahm zur Berufung Stellung und führte u.a. aus, dass der Mietvertrag zwischen FJ sen. und den Beschwerdeführern nicht gekündigt worden sei. Die Rechte des Mieters und Vermieters fielen daher gemäß § 1445 ABGB mit dem Übergabestichtag 1. Jänner 1999 zusammen, weshalb das Mietverhältnis zu diesem Stichtag als beendet anzusehen sei. RJ sei Hälfteeigentümer der Liegenschaften H und F und habe, insoweit der betrieblich genutzte Teil in seiner Eigentumsquote Deckung finde, diesen in seinem Betriebsvermögen zu bilanzieren. "Ertragsteuerlich ist eine an die Miteigentumsgesellschaft gezahlte Miete nur zur Hälfte auch als Betriebsausgabe anzuerkennen. Ebenso kann ertragsteuerlich nicht von einer aus (RJ und EJ) bestehenden Eigentumsgesellschaft als Vermieter und (RJ) selbst als Mieter ausgegangen werden. Die Prüferin nahm zur Berufung Stellung und führte u.a. aus, dass der Mietvertrag zwischen FJ sen. und den Beschwerdeführern nicht gekündigt worden sei. Die Rechte des Mieters und Vermieters fielen daher gemäß Paragraph 1445, ABGB mit dem Übergabestichtag 1. Jänner 1999 zusammen, weshalb das Mietverhältnis zu diesem Stichtag als beendet anzusehen sei. RJ sei Hälfteeigentümer der Liegenschaften H und F und habe, insoweit der betrieblich genutzte Teil in seiner Eigentumsquote Deckung finde, diesen in seinem Betriebsvermögen zu bilanzieren. "Ertragsteuerlich ist eine an die Miteigentumsgesellschaft gezahlte Miete nur zur Hälfte auch als Betriebsausgabe anzuerkennen. Ebenso kann ertragsteuerlich nicht von einer aus (RJ und EJ) bestehenden Eigentumsgesellschaft als Vermieter und (RJ) selbst als Mieter ausgegangen werden.

Das Finanzamt brachte ergänzend zu den Ausführungen der Prüferin vor, dass den Ausführungen in der Berufung, wonach RJ gemäß § 12a MRG in den Mietvertrag von FJ sen. eingetreten sei, nichts entgegengesetzt werde. Jedoch träten in einem weiteren Schritt die Folgen des § 1445 ABGB hinzu, wonach das Bestandsverhältnis erlösche, wenn die Rechte des Mieters und des Vermieters zusammenfielen. Ertragsteuerlich sei im Streitfall (anders als im Umsatzsteuerrecht) nicht von einer aus RJ und EJ bestehenden Hausgemeinschaft als Vermieterin auszugehen, weshalb das Mietverhältnis mit Übergabe des Betriebes an RJ als beendet und die Mieterinvestitionen als zugeflossen zu betrachten seien. Das Finanzamt brachte ergänzend zu den Ausführungen der Prüferin vor, dass den Ausführungen in der Berufung, wonach RJ gemäß Paragraph 12 a, MRG in den Mietvertrag von FJ sen. eingetreten sei, nichts entgegengesetzt werde. Jedoch träten in einem weiteren Schritt die Folgen des Paragraph 1445, ABGB hinzu, wonach

das Bestandsverhältnis erlösche, wenn die Rechte des Mieters und des Vermieters zusammenfielen. Ertragsteuerlich sei im Streitfall (anders als im Umsatzsteuerrecht) nicht von einer aus RJ und EJ bestehenden Hausgemeinschaft als Vermieterin auszugehen, weshalb das Mietverhältnis mit Übergabe des Betriebes an RJ als beendet und die Mieterinvestitionen als zugeflossen zu betrachten seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Laut dem dargestellten Sachverhalt ging sie davon aus, dass FJ sen. Investitionen in die von den Beschwerdeführern für sein Einzelunternehmen angemieteten Liegenschaften H und F getätigt und am 22. Dezember 1999 einen Übergabs- und Teilungsvertrag mit seinen Söhnen FJ jun. und RJ abgeschlossen habe, der im angefochtenen Bescheid auszugsweise wie folgt beschrieben wird:

"Laut Punkt Erstens 'Vertragsgegenstand', lit. C / a, wurde ua. das bisherige Einzelunternehmen von FJ sen. aufgeteilt und übergeben. FJ sen. übergab den so bezeichneten 'Teilbetrieb R', nunmehrige Geschäftsanschrift R, (Liegenschaft H), wie in einer beiliegenden Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1999 ausgewiesen an RJ, der den Teilbetrieb übernahm und in Form der auf seinen Namen nicht protokollierten Einzelfirma fortführte.

Laut Punkt 'Zweitens', Ziffer 1, verpflichtete sich RJ zur Übernahme der Verbindlichkeiten und Klag- und Schadloshaltung von FJ sen.

Laut Punkt 'Zweitens', Ziffer 3, verpflichtete sich RJ 'für sich und seine Rechtsnachfolger', an die Übergeber bzw. im Fall des Ablebens an den überlebenden Übergeber beginnend mit 1. Jänner 1999 eine wertgesicherte monatliche Versorgungsrente von S 5.000,00 zu bezahlen.

Laut Punkt 'Drittens', Ziffer 1, sollte die Übergabe und Übernahme 'der vertragsgegenständlichen Betriebe mit allen Aktiven und Passiven sowie des übrigen Vertragsgegenstandes in den physischen Besitz und Genuss' der Übernehmer, und somit von RJ, bereits mit 1. Jänner 1999 erfolgt sein, wobei zu diesem Zeitpunkt auch Gefahr und Zufall, Lasten und Vorteil auf RJ übergegangen sein sollen.

Laut Punkt 'Drittens', Ziffer 2 sollen 'allfällige Bestandverhältnisse' von RJ übernommen werden bzw. soll RJ 'an Stelle der Übergeber mit Übergabsstichtag in diese Rechte und Pflichten' eintreten. Im Zusammenhang mit der Übernahme von Mietrechtsverhältnissen bestätigte RJ, 'über die gesetzliche Vorschrift des § 12a MRG ausdrücklich belehrt worden zu sein'." Laut Punkt 'Drittens', Ziffer 2 sollen 'allfällige Bestandverhältnisse' von RJ übernommen werden bzw. soll RJ 'an Stelle der Übergeber mit Übergabsstichtag in diese Rechte und Pflichten' eintreten. Im Zusammenhang mit der Übernahme von Mietrechtsverhältnissen bestätigte RJ, 'über die gesetzliche Vorschrift des Paragraph 12 a, MRG ausdrücklich belehrt worden zu sein'."

Aus dem Anlagenverzeichnis von FJ sen. ergäben sich die von der Prüferin festgestellten Buchwerte der Mieterinvestitionen zum 31. Dezember 1998, die RJ unverändert als Buchwert zum 1. Jänner 1999 übernommen habe.

In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde sodann aus, dass laut den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1998, 96/15/0086, vom 25. Oktober 2001, 98/15/0183, und vom 28. Oktober 2004, 2004/15/0133, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auch Investitionen des Mieters zu erfassen seien, die dem Vermieter als Eigentümer bei Beendigung des Mietverhältnisses unentgeltlich zukämen. In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde sodann aus, dass laut den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1998, 96/15/0086, vom 25. Oktober 2001, 98/15/0183, und vom 28. Oktober 2004, 2004/15/0133, im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1988 auch Investitionen des Mieters zu erfassen seien, die dem Vermieter als Eigentümer bei Beendigung des Mietverhältnisses unentgeltlich zukämen.

Da eine Vermietung an sich selbst nicht möglich sei, sei auch dann ein Zufluss von Mieterinvestitionen anzunehmen, wenn der Eigentümer das in seinem Hälfteigentum befindliche Objekt vom Mieter zurück erhalte und bezüglich der anderen Hälfte an Stelle des ausscheidenden Mieters den Mietvertrag übernehme.

FJ sen. habe bauliche Investitionen in angemietete Liegenschaften getätigt, die bei Beendigung der Mietverhältnisse entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergangen. Bis zum Ablauf des 31. Dezember 1998 habe er über diese Investitionen im Rahmen seines Einzelunternehmens auch verfügt. Zum Stichtag 1. Jänner 1999 habe RJ das Einzelunternehmen übernommen und sei in die Mietverträge eingetreten. Dadurch sei es gemäß § 1445 ABGB zur Vereinigung (Konfusion) von Schuldner (Mieter) und Gläubiger (Vermieter) gekommen "und wurden bezüglich RJ und

FJ sen. die Verbindlichkeiten aus den beiden Mietverträgen aufgehoben. RJ trat an Stelle seines Vaters in die beiden genannten Mietverträge als neuer Mieter ein, indem er die nicht in seinem (Hälfte)Eigentum stehenden Gebäudehälften von seiner Ehefrau EJ mietete."FJ sen. habe bauliche Investitionen in angemietete Liegenschaften getätigt, die bei Beendigung der Mietverhältnisse entschädigungslos ins Eigentum der Vermieter übergangen. Bis zum Ablauf des 31. Dezember 1998 habe er über diese Investitionen im Rahmen seines Einzelunternehmens auch verfügt. Zum Stichtag 1. Jänner 1999 habe RJ das Einzelunternehmen übernommen und sei in die Mietverträge eingetreten. Dadurch sei es gemäß Paragraph 1445, ABGB zur Vereinigung (Konfusion) von Schuldner (Mieter) und Gläubiger (Vermieter) gekommen "und wurden bezüglich RJ und FJ sen. die Verbindlichkeiten aus den beiden Mietverträgen aufgehoben. RJ trat an Stelle seines Vaters in die beiden genannten Mietverträge als neuer Mieter ein, indem er die nicht in seinem (Hälfte)Eigentum stehenden Gebäudehälften von seiner Ehefrau EJ mietete."

Diesbezüglich sei auch auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 1982, 14/1347/78, zu verweisen. Dort habe ein Ehepaar zunächst die im jeweiligen Hälfteigentum stehenden Geschäftsräume einer Apotheke an eine dritte Person vermietet. Nachdem der Ehemann Inhaber der Apotheke geworden sei, habe er die Geschäftsräume selbst genutzt. Die Hälfte des betrieblich genutzten Gebäudes sei als notwendiges Betriebsvermögen des Ehemannes behandelt und die Hälfte der Miete an die Ehefrau als Betriebsausgabe anerkannt worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Unter den Begriff "Einnahmen" fallen alle Entgelte für die Vermietung oder Verpachtung im Sinn des § 28 Abs. 1 leg. cit. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG 1988 sind auch Vorteile aus Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und sohin die Investitionen regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Februar 1998, 96/15/0086, VwSlg. 7254/F, vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0106, und vom 25. April 2013, 2010/15/0079). Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß Paragraph 2, Absatz 4, Ziffer 2, EStG 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Unter den Begriff "Einnahmen" fallen alle Entgelte für die Vermietung oder Verpachtung im Sinn des Paragraph 28, Absatz eins, leg. cit. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach Paragraph 28, EStG 1988 sind auch Vorteile aus Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und sohin die Investitionen regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann vergleiche , die hg. Erkenntnisse vom 20. Februar 1998, 96/15/0086, VwSlg. 7254/F, vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0106, und vom 25. April 2013, 2010/15/0079).

Der Beschwerdeführer RJ hat von seinem Vater, FJ sen., zum 1. Jänner 1999 einen (Teil)Betrieb unentgeltlich übertragen erhalten (unentgeltliche Betriebsübergabe zu Buchwerten nach § 6 Z 9 lit. a EStG 1988). Nach den Feststellungen der belangten Behörde haben zu diesem (Teil)Betrieb des FJ sen. Der Beschwerdeführer RJ hat von seinem Vater, FJ sen., zum 1. Jänner 1999 einen (Teil)Betrieb unentgeltlich übertragen erhalten (unentgeltliche Betriebsübergabe zu Buchwerten nach Paragraph 6, Ziffer 9, Litera a, EStG 1988). Nach den Feststellungen der belangten Behörde haben zu diesem (Teil)Betrieb des FJ sen.

Mieterinvestitionen in im Hälfteigentum der Beschwerdeführer EJ und RJ stehenden Liegenschaft gehört. Die belangte Behörde hat die Ansicht vertreten, dass durch den zum 1. Jänner 1999 erfolgten Mieterwechsel die Mietverhältnisse zwischen EJ und RJ als Vermieter und FJ sen. als Mieter gemäß § 1445 ABGB beendet wurden, weshalb EJ und RJ ein bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassender Vorteil in Höhe der Hälfte des Wertes der Mieterinvestition zugeflossen sei. Mieterinvestitionen in im Hälfteigentum der Beschwerdeführer EJ und RJ stehenden Liegenschaft gehört. Die belangte Behörde hat die Ansicht vertreten, dass durch den zum 1. Jänner 1999 erfolgten Mieterwechsel die Mietverhältnisse zwischen EJ und RJ als Vermieter und FJ sen. als Mieter gemäß Paragraph 1445, ABGB beendet wurden, weshalb EJ und RJ ein bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassender Vorteil in Höhe der Hälfte des Wertes der Mieterinvestition zugeflossen sei.

Im gegenständlichen Fall ist der (Teil)Betrieb des FJ sen. zum 1. Jänner 1999 auf den Beschwerdeführer RJ übergegangen, der den Betrieb fortführt. FJ. sen. hatte die für den Betrieb verwendeten Liegenschaften von deren Hälfteigentümer RJ und EJ gemietet. Die Betriebsübergabe zum 1. Jänner 1999 hat aus steuerlicher Sicht zur Folge, dass ab diesem Stichtag hinsichtlich des Hälfteigentums des RJ keine Vermietung mehr vorliegt (der nunmehrige Betriebsinhaber RJ verwendet die Liegenschaften seither als Hälfteigentümer für seinen Betrieb), hinsichtlich des Hälfteigentums der EJ hingegen die Mietverhältnisse weiterbestehen (nunmehr zwischen dem Betriebsinhaber RJ als Mieter und EJ als Vermieterin). Dies bewirkt zum Stichtag 1. Jänner 1999 beim Beschwerdeführer RJ Folgendes:

Aus dem von ihm zu Buchwerten übernommenen Betriebsvermögen ist der auf sein Hälfteigentum entfallende Teil der "Mieterinvestition" erfolgswirksam auszuscheiden, was bei RJ zu Betriebsausgaben in Höhe des anteiligen Buchwertes im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1999 führt; beim Betriebsinhaber können nämlich "Mieterinvestitionen" in die in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften nicht bestehen. Zum selben Stichtag hat RJ im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einnahme den Vorteil zu erfassen, welcher in der durch die Mieterinvestitionen eingetretenen, zu diesem Stichtag (noch) vorhandenen Werterhöhung seines Hälfteigentums an den Liegenschaften besteht. Schließlich bewirkt die betriebliche Verwendung des Hälfteigentums an den Liegenschaften deren Einlage in das Betriebsvermögen (bewertet auf diesen Stichtag nach § 6 Z 5 EStG 1988). Im Betriebsvermögen bleiben Mieterinvestitionen insoweit weiterhin ausgewiesen, als sie auf das Hälfteigentum der Beschwerdeführerin EJ entfallen; die Mieten für die Überlassung der Nutzung dieses Hälfteanteils der EJ sind bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgabe anzusetzen. Aus dem von ihm zu Buchwerten übernommenen Betriebsvermögen ist der auf sein Hälfteigentum entfallende Teil der "Mieterinvestition" erfolgswirksam auszuscheiden, was bei RJ zu Betriebsausgaben in Höhe des anteiligen Buchwertes im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1999 führt; beim Betriebsinhaber können nämlich "Mieterinvestitionen" in die in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften nicht bestehen. Zum selben Stichtag hat RJ im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einnahme den Vorteil zu erfassen, welcher in der durch die Mieterinvestitionen eingetretenen, zu diesem Stichtag (noch) vorhandenen Werterhöhung seines Hälfteigentums an den Liegenschaften besteht. Schließlich bewirkt die betriebliche Verwendung des Hälfteigentums an den Liegenschaften deren Einlage in das Betriebsvermögen (bewertet auf diesen Stichtag nach Paragraph 6, Ziffer 5, EStG 1988). Im Betriebsvermögen bleiben Mieterinvestitionen insoweit weiterhin ausgewiesen, als sie auf das Hälfteigentum der Beschwerdeführerin EJ entfallen; die Mieten für die Überlassung der Nutzung dieses Hälfteanteils der EJ sind bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgabe anzusetzen.

Ausgehend davon wurde RJ in keinen Rechten verletzt, wenn die belangte Behörde bei ihm entsprechende Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angesetzt hat.

Soweit die belangte Behörde hingegen davon ausgegangen ist, dass auch EJ ein Vorteil in Höhe der Hälfte des Wertes der Mieterinvestition zugekommen ist, der im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen wäre, hat sie die Rechtslage verkannt. Wie bereits ausgeführt wurden die Mietverhältnisse in Bezug auf EJ nicht beendet. Sie bezieht weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Folglich sind ihr im Zusammenhang mit den Mieterinvestitionen auch (noch) keine Einnahmen zugeflossen, die abschließend im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen wären.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 4 VwGG Abstand genommen werden. Die Durchführung der mündlichen Verhandlung war im Beschwerdefall auch nicht unter dem Aspekt des Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, erforderlich, zumal die vorliegende Abgabensache nicht "civil rights" betrifft. Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 4, VwGG Abstand genommen werden. Die Durchführung der mündlichen Verhandlung war im Beschwerdefall auch nicht unter dem Aspekt des Artikel 6, Absatz eins, der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, Bundesgesetzblatt Nr. 210 aus 1958,, erforderlich, zumal die vorliegende Abgabensache nicht "civil rights" betrifft.

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

Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine DeckungDie Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Das Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 2. Oktober 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2010150201.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at