



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kapelari & Tschiderer GmbH & CoKEG, 6020 Innsbruck, Andreas Hofer-Str. 43/2, vom 14. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1 vom 12. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage in ATS	Einkommensteuer in ATS	in Euro
16.900,00	0,00	0,00

Die getroffenen Feststellungen sind den Berechnungen am Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Abgabebetrages ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), mit Wohnsitz in Spanien, wird seit 1998 mit seinen österreichischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als beschränkt steuerpflichtig zur Einkommensteuer veranlagt. Die Einkünfte resultieren aus seinem 50%igen Eigentum am Mietrecht am Objekt L..

Wie mit Eingabe vom 15. Februar 1999 gegenüber dem Finanzamt offengelegt worden war, hat der Bw. diese 50% Anteile am Mietrecht um netto ATS 10.427.695,80 zzgl. 20% Umsatzsteuer, somit um brutto ATS 12.513.234,95 (Rechnung vom 11. März 1998), von der Firma H.P. erworben. Der ebenfalls durch den Bw. vorgelegten Rechnung ist der Verweis auf die Abtretung des Mietrechtes gemäß Urteil des Handelsgerichts Wien vom 27. Juni 1997 zu entnehmen. Das Mietrecht wird, wie jeweils den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen zu entnehmen ist, ab 1998 mit jährlich 10% abgeschrieben.

Die Erstveranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 erfolgte nach einer im Jahr 2001 hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten Betriebsprüfung (Bp). Die erklärten Erlöse wurden nicht beanstandet. Zu den näheren Umständen, die dem Mietrechtskauf zugrunde lagen wurden seitens der Bp keine Feststellungen getroffen. Die aufgrund der Kürzung von Betriebsausgaben durch die Bp der Einkommensteuer zugrunde gelegten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen ATS -1.025.018,00. Der demnach erlassene Bescheid mit Datum 15. Jänner 2002 erwuchs in Rechtskraft.

Dem nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen, nunmehr angefochtenen, verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 12. September 2003 liegen die folgenden neu hervorgekommenen Tatsachen zugrunde:

Durch eine dem zuständigen Finanzamt am 5. August 2002 zugegangene abgabenbehördliche Kontrollmitteilung wurde bekannt, dass die Bezahlung des o.a. Mietrechtes des Bw. durch Aufrechnung gegen die seit 29. Dezember 1989 durch die Firma H.P. zurückbehaltenen Nettoerlöse aus der Vermietung des genannten Objektes erfolgt sei. Die Firma H.P., die ihr Einkommen gem. § 5 EStG ermittle, habe jene Mieterträge, die an den Bw. auszufolgen waren, aufwandswirksam im Jahr 1997 (nach Urteil des Handelsgericht Wien vom 27. Juni 1997) erfasst. Es handle sich um ATS 11.022.220,48 für die Jahre 1990 – 1996 und ATS 1.561.358,34 für 1997, d.h. insgesamt um ATS 12.583.578,82. Weiters war dargelegt, dass der Bw. in diesem Zusammenhang mit Klage vom 9. Jänner 1998 von der Firma H.P. Verzugszinsen für die Zeit vom 1. Jänner 1990 – 30. Juni 1997 gefordert habe. Die Abweisung der Klage sei mit Urteil des Handelsgerichts (HG) Wien vom 7. April 2000 erfolgt. Der Kontrollmitteilung war weiters noch die Schlussfolgerung zu entnehmen, dass die angeführten

Nettoerlöse der Jahre 1990 – 1997 iHv insgesamt ATS 12.583.578,82 im Jahr 2000 als dem Bw. zugeflossen zu beurteilen seien.

Im Zuge des folgenden Ergänzungsverfahrens wurde dem Bw. durch die Abgabenbehörde u.a. mitgeteilt, dass aufgrund des Einnahmenezuflusses beabsichtigt sei, die in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 nicht erklärten Mieterlöse den bisher veranlagten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzuzurechnen und der Einkommensteuer zu unterziehen.

In der Stellungnahme des Bw. vom 19. November 2002 wurde durch den steuerlichen Vertreter zur Frage des Zuflusses der Mieterlöse und zum Sachverhalt im Wesentlichen ausgeführt:

"Dem Bw. wurde mit Vereinbarung vom 25.12.1966 seitens der Firma H.P. ein bis 21.12.1991 befristetes Ankaufsrecht hinsichtlich 50% der Hauptmietrechte an dem Objekt L. eingeräumt. Mit Schreiben vom 6.12.1989 hat der Bw. dieses Ankaufsrecht geltend gemacht, wobei der Kaufpreis gemäß den vertraglichen Bestimmungen mit ATS 10.427.695,80 ermittelt wurde. Die Firma H.P. hat das Ankaufsrecht des Bw. bestritten, weiterhin die Hausverwaltung geführt und den 50%igen Anteil des Bw. an den Nettomieterlösen einbehalten. Mangels Anzeige an den Eigentümer und die Untermieter hat sich an der Vermieterseite trotz Ausübung des Ankaufsrechtes durch den Bw. nichts geändert. Der Bw. hat daher keine Einkünfte aus Vermietung bezogen. Bisher sind für den Zeitraum 1990 bis 1997 an den Bw. keine Mieteinkünfte geflossen. Die Firma H.P. trat als Mitvermieter auf, ihr flossen die Mietzahlungen zu. Zur Durchsetzung der Übertragung der Mietrechte musste der Bw. Klage erheben, wobei der erste Rechtszug bis zum OGH ging. Erst im zweiten Rechtszug – nach Erhöhung des Kaufpreises um die Mehrwertsteuer von 20% - gab das HG Wien mit Urteil vom 27. 6. 1997 der Klage des Bw. vollinhaltlich statt und zwar mit Wirksamkeit ab 29.12.1989. Die Firma H.P. war demnach verpflichtet, von dem ihr zu 50% zustehenden Mietrecht zugunsten des Bw. mit Wirksamkeit ab 29.12.1989 zurückzutreten. Trotz dieser Gerichtsentscheidung war die Firma H.P. erst nach einer weiteren Klage bereit, mit Datum 11.3.1998 eine Rechnung über den Abtretungspreis zu legen. Da die Firma H.P. die anteiligen Überschüsse aus der Vermietung für den Zeitraum Jänner 1990 bis Dezember 1997 rechtswidrig vereinnahmt hat, hat der Bw. seinen diesbezüglichen Schadenersatzanspruch dem zu bezahlenden Kaufpreis gegenübergestellt und die Auszahlung eines Differenzbetrages aus den vorenthaltenen Überschüssen verlangt. Über diese Klage wurde letztlich mit Urteil des OLG Wien vom 16.10.2000 entschieden, woraus offenbar das Finanzamt ableitet, dass dem Bw. im Jahr 2000 Einkünfte aus Vermietung iHv ATS 12.513.234,96 zugeflossen seien. Gestützt wird dies offenbar auf den Passus im Urteil, wo es

heißt – Mit Rechtskraft des Zahlungsbegehrens ist durch das vorliegende Verfahren auch geklärt, dass die Abtretungsschuld der klagenden Partei durch Aufrechnung mit den Nettoerlösen aus der Vermietung beglichen ist. Tatsächlich ist es jedoch nie zu einem Zufluss von Mieteinnahmen gekommen, weil die anteiligen Überschüsse von der Firma H.P. vereinnahmt wurden und der Bw. während der Jahre 1990 – 1997 nicht Vermieter respektive Mitvermieter war.

Zu beachten ist auch das der zitierten OLG-Entscheidung vorgelagerte Urteil des HG Wien als erste Instanz vom 7.4.2000. In diesem Urteil wird die Forderung des Bw. auf Bezahlung von Zinsen wegen der unterlassenen Weiterleitung von Überschüssen aus der Vermietung mit der Begründung abgewiesen, dass nach ständiger Rechtsprechung zu § 1438 ABGB die Aufrechnung auf jenen Zeitpunkt zurückwirkt, in welchem sich die Hauptforderung und die Gegenforderung erstmals aufrechenbar gegenüberstanden. Die Aufrechnungslage beginnt im Jahr 1990 mit einem Saldo von ATS 12.513.234,96 zu Lasten des Bw. Jede fällig werdende Forderung aus den Mieterträgen ist damit zu kompensieren. Im Rahmen der Beurteilung des Zinsanspruchs geht daher das Gericht davon aus, dass eine jährliche Aufrechnung stattgefunden hat."

Des weiteren argumentiert der Bw. mit den Feststellungen des BG Innere Stadt Wien (Urteile vom 4.4.2000 und 20.3.2002) woraus hervorgehe, dass die seitens der Firma H.P. und des Bw. als Hauptmieter den Untermietern R. in Rechnung gestellten Mieten für die Jahre 1970 bis 1997 um insgesamt netto ATS 16.474.450,00 zu hoch gewesen seien und darüber abgesprochen worden sei, dass der Bw. sowie die Firma H.P. zur ungeteilten Hand einen Betrag von ATS 18.245.388,17 (inkl. Mehrwertsteuer) zzgl. Zinsen binnen 14 Tagen an die Untermieter zu refundieren hätten. Aus wirtschaftlicher Sicht führe die den Bw. treffende Rückzahlungsverpflichtung dazu, dass dieser für den Zeitraum 1.1.1990 – 31.12.2000 einen realen Verlust in Millionenhöhe erlitten habe, auch wenn man unterstelle, dass ihm durch die Aufrechnung steuerpflichtige Mieterlöse zugeflossen seien.

Aufgrund der vorgenannten Situation und mangels tatsächlichem Geldfluss habe der Bw. nicht erkennen können, dass die Aufrechnung mit der Zahlungsverpflichtung des Ankaufspreises für das Mietrecht unter Umständen einen steuerlich relevanten Einnahmenezufluss darstelle. Es werde daher in eventu ein Nachsichtsantrag gem. § 236 BAO gestellt. Neben der sachlichen Unbilligkeit liege auch eine persönliche Unbilligkeit vor, es werde eine hohe Einkommensteuer auf einen fiktiven Ertrag einer Einkunftsquelle erhoben, die de facto – wie das Urteil des BG Wien vom 20.3.2002 zeige – aufgrund der von Beginn an bestehenden mietrechtlichen Beschränkungen gar keine positiven Einkünfte mehr erzielen könne und das Mietrecht selbst keinen Wert mehr darstelle. Es bestehe ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der

Einhebung der Einkommensteuer auf den Aufrechnungsbetrag und den im Bereich des Bw. entstehenden Nachteilen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat das Verfahren betreffend der Einkommensteuer für das Jahr 2000 gem. § 303 (4) BAO wieder aufgenommen. Aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen bezüglich des Zuflusses von Mieteinnahmen iHv ATS 12.583.578,82 wurden unter Berücksichtigung der unstrittig festgestellten negativen Einkünfte von ATS -1.025.018,00 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit ATS 11.558.560,00 neu ermittelt.

Mit Bescheid vom 12. September 2003 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2000 iHv ATS 5.665.800,00 festgesetzt.

Das Rechtsmittel gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde mit Schreiben vom 14. Oktober 2003 rechtzeitig eingebracht.

Die Berufung richtet sich gegen die Höhe der Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die Festsetzung der Einkommensteuer. Als Begründung wurde auf die Stellungnahme vom 19. November 2002 verwiesen und beantragt, den bekämpften Bescheid abzuändern und die Einkommensteuerveranlagung 2000 erklärungsgemäß vorzunehmen.

Am 10. November 2003 wurde eine weiterführende Begründung zur Berufung eingebracht und zum Sachverhalt ergänzend ausgeführt.

1) Die Behörde unterstelle aufgrund des Urteils vom 7. April 2000, dass dem Bw. Erlöse aus den Jahren 1990 bis 1997 iHv ATS 12.583.578,82 zugeflossen seien. Da es zu keinen Zahlungen gekommen sei, könne ein Zufluss nur durch Aufrechnung mit der bestehenden Verbindlichkeit des Bw. aus dem Abtretungspreis iHv ATS 12.513.234,96 angenommen werden.

2) Die als "Mieterlöse vom 1.1.1990 – 30.6.1997" bezeichneten Beträge seien keine Mieterlöse. An Stelle des Bw. sei gegenüber den Mietern immer nur die Firma H.P. aufgetreten. Soweit der Bw. aufschien, sei er als Treuhänder für die Firma K.H., dem Eigentümer der weiteren 50% Mietrechte, aufgetreten.

3) Unterstelle man, wie das Finanzamt, einen Zufluss durch Aufrechnung mit dem Kaufpreis für das Mietrecht, so habe dieser nicht erst im Jahr 2000 sondern bereits ab 1990 stattgefunden. Das Urteil des OLG Wien vom 16. Oktober 2000 halte lediglich fest, dass mit Rechtskraft des Zahlungsbegehrens durch das vorliegende Verfahren geklärt sei, "dass die Abtretungsschuld der klagenden Partei durch Aufrechnung mit den Nettoerlösen aus der Vermietung beglichen ist". Über den Zeitpunkt der Aufrechnung sei daraus jedoch nichts abzuleiten. Im Gegenteil, das diesem Urteil vorgelagerte Urteil vom 7. April 2000 weise darauf

hin, dass die Aufrechnung Jahr für Jahr seit 1990 stattgefunden habe und deshalb seien dem Bw. auch keine Zinsen zugesprochen worden.

4) Unterstelle man einen Zufluss von Einnahmen der Jahre 1990 – 1997 durch Aufrechnung mit einer Verbindlichkeit aus dem Jahr 1989, wäre jedenfalls auch der aus der bezahlten Schuld resultierende Aufwand zu berücksichtigen. D.h. die auf die Jahre 1990 – 1997 entfallenden Abschreibungsbeträge des Mietrechts wären daher jedenfalls von den angesetzten Einnahmen wieder abzuziehen.

5) Mit Urteil des BG Innere Stadt Wien vom 14. April 2000 sei festgestellt worden, dass u.a. auch im Zeitraum 1990 bis 1997 von H.P. als Vermieter ein unzulässiger Mietzins von den Untermietern R. verlangt wurde und dieser nun verpflichtet sei, diesen überhöhten Mietzins samt Zinsen an R. zurückzuzahlen. Die anteiligen Mieteinnahmen in den Jahren 1990 – 1997 seien nachweisbar nicht dem Bw. zugeflossen, sondern dem Prozessgegner. Demzufolge reduziere sich auch der Anspruch des Bw. auf Herausgabe der Erlösanteile um den Betrag der unrechtmäßig der Firma H.P. zugeflossenen Mietzinse. In Höhe dieses Betrages sei keine Aufrechnung möglich. Der Bw. habe keinesfalls die Verfügungsgewalt über ihm gar nicht zugeflossene und dem Aufrechnungsgegner gar nicht zustehende Mittel erlangt.

6) Die gewählte Auslegung des Zufluss-/Abflussprinzips führe zu einer eklatanten Verletzung des dem Einkommensteuerrecht innewohnenden Leistungsfähigkeitsprinzips. Insbesondere im Hinblick darauf, dass aufgrund der Gesetzeslage im Mietrechtsbereich eine hohe Rückzahlungsverpflichtung gegenüber früheren Mietern bestehe, dem Bw. de facto für die Jahre 1990 – 1997 keine Mieten zugeflossen seien und überdies aufgrund des Urteils vom 14. April 2000 das Mietrecht des Bw. für alle Zeiten wertlos geworden sei, führe die Besteuerung eines fiktiven Zuflusses im Jahr 2000 zu einer Enteignung des Bw.

In dieser Berufungsergänzung wurde, für den Fall, dass die Erledigung nicht durch Berufungsvorentscheidung erfolgen sollte, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs 1 Z 1 BAO sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gem. § 282 Abs 1 Z 1 BAO beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) der Abgabenbehörde erster Instanz vom 23. Mai 2005 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 12. September 2003 abgeändert. Der Einnahmenezufluss, d.h. die Zurechnung zu den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolgte nur in Höhe des Abtretungspreises für das Mietrecht, d.h. iHv ATS 12.513.234,96 und nicht in Höhe der dem Bw. insgesamt für den Zeitraum 1990 – 1997 zustehenden Mieterlöse iHv ATS 12.583.578,82. Hinsichtlich des Anschaffungszeitpunktes des Mietrechtes hielt die Abgabenbehörde erster Instanz fest, dass dieses im Jahr 1989 erworben und ab diesem Zeitpunkt genutzt worden sei. Die Anschaffung selbst sei nicht als

Betriebsausgabe abzusetzen. Erst die Verwendung sei in Form einer Absetzung für Abnutzung absetzbar. Geht man von der Nutzung ab 1990 aus, so wäre bei einer für ein unbefristetes Mietrecht in der Regel angenommenen Nutzungsdauer von 10 Jahren die letzte Zehntelabsetzung im Jahr 1999 möglich. Bei der Veranlagung des Jahres 2000 könne daher keine Absetzung mehr angesetzt werden. Da der Bw. erst mit Urteil vom 16. Oktober 2000 die Verfügungsmacht über die Mieterlöse erhalten habe, seien ihm diese im Jahr 2000 zuzurechnen und die Berufung dem Grunde nach abzuweisen.

Der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde mit Schreiben vom 27. Juni 2005 gestellt.

Auf Ersuchen der Referentin wurden dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit Schreiben vom 17. April 2007 Kopien der in Rede stehenden Entscheidungen des HG Wien vom 7. April 2000 sowie des OLG Wien vom 16. Oktober 2000 übermittelt.

Mit diesem Schreiben wurde beantragt, falls der Berufung nicht stattgegeben werden sollte, den Einkommensteuerbescheid gem. § 295a BAO abzuändern. Als Begründung wurde auf die Urteile des BG Innere Stadt Wien vom 14. April 2000 und 20. März 2002 verwiesen. Demnach sei ein Teil der von H.P. nach Abtretung des Mietrechts an den Bw. unrechtmäßig einbehaltenen Mieterlöse überhöht gewesen und ein Betrag von brutto ATS 3.944.070,92 an den Untermieter R. zu refundieren. Der Bw. vermeint, dass mit diesem Betrag nicht aufgerechnet werden könne, da im Ausmaß der unrechtmäßig durch H.P. eingeforderten Untermietzinse kein Anspruch seinerseits auf deren Herausgabe bestehe. Kopien der Entscheidungen des BG Innere Stadt Wien vom 14. April 2000 und 20. März 2002 wurden dem UFS mit Schreiben vom 11. Mai 2007 übermittelt.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass der beim Handelsgericht Wien am 30. Jänner 2004 über das Vermögen des Bw. eröffnete Konkurs mit Beschluss vom 25. Juli 2006 aufgehoben worden ist. Der Zwangsausgleich wurde rechtskräftig bestätigt. Den Konkursgläubigern (u.a. H.P. und die Untermieter R.) wurde eine Barquote von 20% zugesprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahren:

Gem. § 282 Abs 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs 3) außer es wird gem. Z 1 der angeführten Bestimmung in der Berufung oder im Vorlageantrag die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gesondert beantragt.

Gem. § 284 Abs 1 Z 1 BAO hat über die Berufung u.a. eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Die Bw. hat entsprechende Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung, in einem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 10. November 2003, somit nachträglich, gestellt.

Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, begründen Anträge in einer nachträglichen Eingabe zur Berufung mangels Rechtzeitigkeit weder einen Anspruch auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat noch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Da auch im Vorlageantrag vom 27. Juni 2005 keine diesbezüglichen Anträge gestellt wurden obliegt die Entscheidung über die Berufung gem. § 282 Abs 1 BAO dem Referenten. Eine mündliche Verhandlung war mangels rechtzeitigen Antrags ebenfalls nicht durchzuführen.

Einkommensteuer des Jahres 2000:

Der Einkommensteuer unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 2 Abs 3 Z 6 EStG 1988, die sich gem. § 2 Abs 4 Z 2 leg cit als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Bei Ermittlung dieser Einkünfte ist § 19 leg cit anzuwenden, d.h., Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Der Bw. wird seit 1998 mit seinen österreichischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufgrund des in seinem Eigentum befindlichen 50%igen Mietrechts am Objekt L. als beschränkt steuerpflichtig zur Einkommensteuer veranlagt. Der Bp-Bericht vom 14. Dezember 2001 über die hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 durchgeführte Bp hat keine Beanstandung der bisher erklärten Mieterlöse sowie keine näheren Feststellungen zum Kauf des Mietrechtes enthalten.

Strittig ist nun, nach mit Bescheid vom 12. September 2003 erfolgter Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2000, in welchem Jahr dem Bw. jene ihm aus den Jahren 1990 – 1997 zustehenden Mieterlöse, die mit dem Abtretungspreis für das angeführte Mietrecht aufgerechnet wurden, als zugeflossen zuzurechnen und der Einkommensteuer zu unterziehen sind.

Zum Sachverhalt:

Mittels einer am 25. Dezember 1966 zwischen dem Bw. und dem damaligen Inhaber der Firma H.P. geschlossenen schriftlichen Vereinbarung wurde dem Bw. das Ankaufsrecht für das seitens der Firma H.P. erworbene 50%ige Mietrecht am Objekt L. bis längstens 21. Dezember 1991 eingeräumt. Als Preis wurde der achtfache Jahresnettobetrag vereinbart, der für den

Zeitraum 1.1. bis 31.12. jenes Jahres erzielt wurde, der dem Zeitpunkt (Jahr) der Inanspruchnahme des Rück- bzw. Ankaufsrechtes vorangegangen ist. Der achtfache Jahresnettoertrag 1988 betrug ATS 10.427.695,80.

Der Bw. übte sein Ankaufsrecht mit einem an die Firma H.P. gerichteten Brief vom 6. Dezember 1989 aus und bot den genannten Betrag zur Zahlung an. Nachdem die Firma H.P. das Ankaufsrecht vorerst vor allem im Bezug auf die Höhe des angebotenen Preises bestritt, weiterhin die Hausverwaltung führte und auch weiterhin den 50%igen Anteil des Bw. an den Nettomieterlösen einbehielt, klagte der Bw. die Erklärung der Rücklegung des Mietrechtes ein.

Dieser Klage wurde schließlich im zweiten Rechtsgang mit rechtskräftigem Urteil des Handelsgerichts (HG) Wien vom 27. Juni 1997 stattgeben. Mit dieser Entscheidung wurde die Firma H.P. für schuldig erkannt, Zug um Zug gegen Bezahlung von ATS 10.427.695,80 zzgl. 20% Umsatzsteuer (gesamt brutto ATS 12.513.234,96), zu erklären, dass sie von ihrem 50%-Anteil am Mietrecht am Objekt L. zugunsten des Bw. zurücktritt. Zugleich wurde die Wirksamkeit der Abtretung mit 29. Dezember 1989 festgestellt.

Die Rechnung über den Abtretungspreis des Mietrechtes legte die Firma H.P. mit Datum 11. März 1998 und führte die Umsatzsteuer ordnungsgemäß ab. Wie im Jahr 2002 im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Firma H.P. festgestellt wurde, hatte diese infolge des oben angeführten Urteils vom 27. Juni 1997 die von ihr bis dahin einbehaltenen, jedoch dem Bw. für die Jahre 1990 bis 1997 auszufolgenden, Mieterträge iHv insgesamt netto ATS 12.583.578,82 im Jahr 1997 bereits aufwandswirksam in ihrer Buchhaltung erfasst.

Im Jänner 1998 klagte der Bw. die Firma H.P. auf Zahlung von Verzugszinsen für die ihm für die Jahre 1990 bis 1997 aus der Vermietung des Objektes zustehenden, jedoch durch die Firma H.P. bis 1997 einbehaltenen, Nettoerlöse.

In der Klageschrift führte der Bw. aus, dass im Jahr 1997 der von ihm zu bezahlende Abtretungspreis für das Mietrecht iHv ATS 12.513.234,96 durch Aufrechnung mit den durch die Firma H.P. in den Jahren ab 1990 bis 1997 einbehaltenen, jedoch an ihn herauszugebenden, Mieterlösen beglichen worden sei.

Mit Urteil des HG Wien vom 7. April 2000, bestätigt durch die Entscheidung des OLG Wien als Berufungsgericht vom 16. Oktober 2000, wurde das Klagebegehren des Bw. auf Zuerkennung von Verzugszinsen unter Verweis auf die bereits laufend stattgefundene Aufrechnung abgewiesen.

Der angeführte Sachverhalt wurde, beschränkt auf die wesentlichen Eckpunkte, im August 2002 mittels einer abgabenbehördlichen Kontrollmitteilung samt Kopien von Auszügen aus der Klageschrift und den Urteilen vom 27. Juni 1997 sowie 7. April 2000 der für den Bw.

zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz zur Kenntnis gebracht.

Dies führte in der Folge zur Wiederaufnahme und Neufestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 aufgrund der Einnahmenezurechnung aus dem Titel der aufgerechneten Mieterlöse im Jahr 2000.

Dem UFS liegen sowohl das Urteil vom 27. Juni 1997 als auch die weiteren Urteile vom 7. April 2000 und 16. Oktober 2000 in Kopie vor.

Diesen Urteilen ist zu entnehmen, dass der unstrittigen Verbindlichkeit des Bw. aus dem Abtretungspreis für das Mietrecht (ATS 12.513.234,96) die unstrittige Verbindlichkeit der Firma H.P. aus den für die Jahre 1990 – 1997 einbehaltenen Mieterlösen iHv ATS 12.581.328,82 (die geringfügige Differenz zum seitens des Bw. ermittelten Betrag iHv ATS 12.583.578,82 resultiert aus einem durch den Bw. unberücksichtigt gebliebenen Abzugsbetrag) gegenübergestanden ist.

Hinsichtlich der Frage welcher Zeitpunkt für die Tilgung der wechselseitigen Verbindlichkeiten aufgrund der seitens des Bw. vorgenommenen Aufrechnung maßgeblich ist, verweist das entscheidende Gericht auf die ständige Rechtsprechung zu § 1438 ABGB. Danach wirkt die Aufrechnung auf jenen Zeitpunkt zurück, in welchem sich die Hauptforderung (also jene, gegen welche aufgerechnet wird) und die Gegenforderung (also jene, mit welcher aufgerechnet wird) erstmalig aufrechenbar gegenüberstehen. Nun entsteht die Aufrechnungslage aber nicht erst, wenn die Gegenforderung, mit welcher der Aufrechnende aufrechnet, (im engeren Sinn) fällig wird. Vielmehr wirkt die spätere Aufrechnungserklärung auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Forderung des Aufrechnenden fällig und die Forderung des Aufrechnungsgegners vorzeitig erfüllbar waren und sich so gegenüberstanden.

Aufgrund des rechtskräftigen Urteils vom 27. Juni 1997 hatte die Firma H.P. die geforderte Abtretungserklärung für das Mietrecht Zug um Zug gegen Bezahlung des Abtretungspreises mit Wirksamkeit 29. Dezember 1989 an den Bw. abzugeben. Die Fälligkeit des Abtretungspreises ist daher bereits mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, bei Ausübung des Ankaufrechts und Anbot des Abtretungspreises durch den Bw., also im Dezember 1989 eingetreten. Ab diesem Zeitpunkt hätte der Bw. seine Schuld auf Zahlung des Abtretungspreises erfüllen können, musste dies aber nicht aufgrund des Verzuges der Firma H.P. hinsichtlich der Abgabe der Abtretungserklärung.

Aufgrund der sodann erfolgten Abtretung des Mietrechtes standen dem Bw. aber auch ab 1990 50% der lukrierten Mieterlöse aus der Vermietung des Objektes L. zu. Daraus ist weiters abzuleiten, dass die vorzeitig erfüllbare Forderung der Firma H.P. auf Zahlung des Abtretungspreises rückwirkend bereits den ab Jänner 1990 laufend fälligen Ansprüchen des

Bw. auf Zahlung bzw. Überrechnung der Nettomieterlöse aufrechenbar gegenübergestanden ist.

Die (unstrittige) Forderung zu Gunsten des Bw. aus den Mieterlösen beträgt für die Jahre 1990 – 1997 insgesamt ATS 12.581.328,82.

Der Abtretungspreis für das angeführte Mietrecht beträgt ATS 12.513.234,96 sodass die Aufrechnungslage Anfang des Jahres 1990 mit diesem Saldo zu Lasten des Bw. beginnt. Die jeweils fällig werdenden Forderungen aus den jährlichen Mieterträgen (beispielsweise für 1990 – ATS 1.353.264,63; für 1991 – ATS 1.374.621,37 usw.) wurden durch Aufrechnung mit diesem Saldo, sozusagen "auf Raten", kompensiert und haben diesen entsprechend verringert. Der Differenz von rund ATS 68.000,00 zu Gunsten des Bw. zwischen den beiden aufrechenbaren Gesamtforderungen steht das der Firma H.P. zusätzlich (unstrittig) zustehende Verwaltungshonorar zu Lasten des Bw. gegenüber. Durch die jährlichen Aufrechnungen gleichen sich die gegenseitigen Ansprüche insgesamt bis Ende 1997 aus.

Mit dem weiteren an den Bw. ergangenen Urteil des HG Wien vom 7. April 2000 (bestätigt durch das OLG Wien mit Entscheidung vom 16. Oktober 2000), wurde neben dem Herausgabebegehren bezüglich diverser Unterlagen darüber abgesprochen, dass dem Bw. aufgrund der bereits seit dem Jahr 1990 bestehenden Aufrechnungslage und sukzessiv erfolgten jährlichen Verrechnung keine Verzugszinsen für die durch die Firma H.P. einbehaltenen Mietanteile der Jahre 1990 bis 1997 zustehen.

Die zivilrechtlich unstrittig festgestellte Aufrechnung der Mieterlöse mit dem Abtretungspreis des Mietrechtes stellt aber auch aus steuerlicher Sicht eine relevante Verfügungshandlung des Bw. über die ihm zustehenden Einnahmen aus der Vermietung dar.

Für die Beurteilung und Feststellung des steuerlich relevanten Zuflusszeitpunktes sind jedenfalls das Urteil vom 27. Juni 1997 und der darin enthaltene Schuldspruch über die Abtretung des Mietrechtes an den Bw. durch die Firma H.P., rückwirkend auf den Dezember 1989, maßgeblich. Dem Bw. wurde dadurch der 50%ige Anteil am Mietrecht an dem Objekt L. ab Dezember 1989 zugesprochen. Auf die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit hinsichtlich der dementsprechenden Mieterlöse kann daraus ab Beginn 1990 geschlossen werden.

Geht man davon aus, dass der Bw. durch die jährliche Aufrechnung über die jeweils fällig werdenden Mieterlöse ab 1990 sukzessiv verfügen konnte, bedeutet dies einen jährlichen Einnahmenezufluss, der sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Bw. ausgewirkt hat. Dadurch ist aber der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des § 19 EStG 1988 jeweils bereits in den Jahren 1990 bis 1997 verwirklicht worden. Die jährlichen

Mieterlöse stellen daher schon in diesen Jahren einkommensteuerpflichtige Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dar.

Unterstellt man aber, dass nicht die zivilrechtlichen jährlichen Aufrechnungsvorgänge als steuerlich relevante Zuflusszeitpunkte zu qualifizieren sind, so ginge jedenfalls im Jahr 1997 aufgrund des Urteils vom 27. Juni 1997 die Verfügungsmacht über die bisher einbehaltenen Mieterlöse der Jahre 1990 bis 1997 auf den Bw. über. Dadurch, dass die bisher einbehaltenen Mieterlöse in den Büchern der Firma H.P. im Jahr 1997 aufwandswirksam erfasst worden sind, wären jedenfalls spätestens in diesem Jahr die gegenseitigen Ansprüche durch Aufrechnung ausgeglichen. Für den Bw. wäre daraus ein steuerrechtlich relevanter Einnahmenezufluss im Jahr 1997 abzuleiten.

Doch unabhängig davon ob man von einem sukzessiven Einnahmenezufluss in den Jahren 1990 bis 1997 oder einem Zufluss des gesamten Betrages durch den Abschluss der Aufrechnung im Jahr 1997 ausgeht, verbleibt für die Feststellung eines Einnahmenezuflusses im Jahr 2000 aus diesem Titel keine Raum.

Die Urteile aus dem Jahr 2000, die zu den durch den Bw. eingeklagten Verzugszinsen ergangen sind, sind weder für die Beurteilung des steuerrechtlich maßgeblichen Zeitpunktes der Verfügungsmöglichkeit des Bw. über die Mieterlöse der Jahre 1990 – 1997 noch für die Beurteilung eines steuerlich wirksamen Zuflusses im Jahr 2000 entscheidend.

Somit ist der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde erster Instanz auf Basis der im Jahr 2000 ergangenen Urteile nicht zu folgen. Die Ausführungen in den genannten Urteilen aus dem Jahr 2000 rechtfertigen keine Hinzurechnung der aufgerechneten Mieterlöse iHd gesamten Abtretungspreises von ATS 12.513.234,96 bei Bemessung der Einkommensteuer des Jahres 2000.

Des Weiteren wird aber festgestellt, dass, aufgrund der auf das Jahr 1990 rückwirkenden Abtretung des Mietrechtes an den Bw., der Bw. bereits ab dem Jahr 1990 das wirtschaftliche Eigentum am Mietrecht erlangt und damit über dessen betriebliche Nutzungsmöglichkeit verfügt hat. Dieser Zeitpunkt stellt daher den maßgeblichen Anschaffungszeitpunkt des Wirtschaftsgutes dar und ist für die Berechnung und Berücksichtigung der Werbungskosten aus dem Titel der Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 heranzuziehen.

Das unbefristete Mietrecht stellt ein immaterielles, jedoch abnutzbares und damit abschreibbares, Wirtschaftsgut dar. Bei unbestimmter Dauer des Mietrechtes wird - nach älterer Judikatur - eine Nutzungsdauer von zehn Jahren unterstellt.

Somit kann das an den Bw. um insgesamt netto ATS 10.427.695,80 abgetretene Mietrecht,

beginnend mit dem Jahr 1990 auf 10 Jahre, d.h. bis einschließlich 1999, abgeschrieben werden. Die jährliche Abschreibungssumme beträgt ATS 1.042.770,00.

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, geht der Bw. zwar selbst grundsätzlich von einer 10-jährigen Nutzungsdauer aus, setzt jedoch den Anschaffungszeitpunkt des Mietrechtes erst mit dem Jahr 1998, d.h. mit dem Jahr der Rechnungslegung über den Abtretungspreis, fest. Dieser Beurteilung ist nicht zu folgen. Da das Mietrecht am Objekt L. bereits durch die Ausübung des Ankaufsrechtes ab 1990 dem Bw. zuzurechnen ist, sind dementsprechend ab dem Anschaffungszeitpunkt auch damit in Zusammenhang stehende Ausgaben zu berücksichtigen.

Im Fall des Bw. bedeutet dies, dass die Anschaffungskosten aufgeteilt auf die Nutzungsdauer von 10 Jahren, somit beginnend im Jahr 1990 bis einschließlich 1999, abgeschrieben werden können. So hat die Abgabenbehörde erster Instanz auch bereits in der Begründung der mit Datum 23. Mai 2005 ergangenen BVE ausgeführt, jedoch keine Konsequenzen gezogen und eine diesbezügliche Korrektur der Aufwendungen des Jahres 2000 unterlassen.

Es können jedoch, infolge des tatsächlichen Anschaffungszeitpunktes des Mietrechtes zu Beginn des Jahres 1990, über die Nutzungsdauer hinaus weder für das Jahr 2000 noch für die Folgejahre jährliche Abschreibungen geltend gemacht werden. Dazu, dass die Abschreibung des Mietrechtes durch den Bw. erst ab 1998, somit nachträglich, geltend gemacht wurde, wird festgehalten, dass das Datum der tatsächlichen Rechnungslegung für die Bestimmung des Anschaffungszeitpunktes nicht entscheidend ist und dass das EStG keine Nachholmöglichkeit für nicht rechtzeitig geltend gemachte Ausgaben kennt. Folglich sind lediglich die Abschreibungsbeträge für das Mietrecht in den Einkommensterverfahren der Jahre 1998 und 1999 anzuerkennen.

Im Zusammenhang mit der durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführten Einnahmenezurechnung im Jahr 2000 bringt der Bw. ergänzend vor, dass es sich bei einem Teil der ihm aus den Jahren 1990 – 1997 zustehenden Mieterlöse um überhöhte Beträge gehandelt habe, die aufgrund eines Urteiles des BG Innere Stadt Wien vom 20. März 2002 an die Untermieter zurückzuzahlen seien. Da er keinen Anspruch auf diese Beträge habe, könnten sie auch nicht aufgerechnet werden.

In den obigen Ausführungen wird festgestellt, dass der steuerliche Tatbestand des Zufließens der Mieteinnahmen durch die Aufrechnung bereits in den Jahren 1990 – 1997 verwirklicht worden ist. Wie der VwGH in seiner Rechtsprechung (z.B. VwGH 18.1.1983, 82/14/0076) ausführt, kann ein bereits erfolgter Zufluss durch Änderungen in den folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden. Dies auch dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des

Zuflusses feststehen sollte, dass eine Einnahme in späteren Jahren ganz oder teilweise wieder zurückzuzahlen ist.

Sollten dem Bw. aus einer eventuell schlagend werdenden Rückzahlungsverpflichtung zukünftig nachweislich Aufwendungen entstehen, wären diese gegebenenfalls im Jahr des Abfließens der Ausgaben zu berücksichtigen. Auf die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Berechnung und Festsetzung der Einkommensteuer des Jahres 2000 wirken sich die angeführten Umstände mangels tatsächlich abgeflossener Aufwendungen nicht aus.

Zusammenfassend wird festgestellt.

Es ist im Jahr 2000 kein über die erklärten Erlöse hinausgehender Zufluss von Mieteinnahmen aus den Jahren 1990 – 1997 gegeben. Damit liegt für dieses Jahr kein Grund für eine Einnahmenezurechnung bzw. –änderung vor.

Aufgrund der bereits mit dem Jahr 1999 endenden 10-jährigen Nutzungsdauer des Mietrechtes am Objekt L. ist jedoch weder für das Jahr 2000 noch die Folgejahre eine Abschreibung anzuerkennen. D.h. für das Mietrecht ist bei Ermittlung der Einkünfte des Jahres 2000 (sowie der Folgejahre) keine Abschreibung in Abzug zu bringen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden für das Jahr 2000 neu ermittelt.

Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Einkommensteuer 2000:

Text	ATS
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Erklärung	-1.193.824,00
zzgl. Änderungen lt. Bp-Bericht vom 14.12.2001 (unstrittig)	168.806,00
zzgl. nicht anzuerkennender Abschreibungsbetrag Mietrecht	1.042.770,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2000	17.752,00

Eventualantrag auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2000 gem. § 295a BAO:

Ein derartiger Antrag fällt in den Zuständigkeitsbereich der Abgabenbehörde erster Instanz und es ist darüber nicht durch den UFS zu entscheiden. Angemerkt wird, dass durch die in der Berufungsentscheidung getroffene Feststellung, dass durch die Aufrechnung der Mieteinkünfte des Bw. in den Jahren 1990 – 1997 kein Einnahmenezufluss im Jahr 2000 stattfindet, dem Berufungsbegehren des Bw. Rechnung getragen wurde. Die Erlöse der Jahre 1990 – 1997 sind nicht im Jahr 2000 der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Die Entscheidung war daher spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Juni 2007