



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Werbegestalter, XXXX, vertreten durch Bernd Sykora, Steuerberater, 3011 Neu-Purkersdorf, Tullnerbachstraße 92a, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Einnahmen-Ausgabenrechner nach der Bruttomethode und setzte in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer iHv S 2.525.836,28, als Mitunternehmer S -61.098 und als auf drei Jahre wegen Verteilung der Einkünfte auszuscheidende Einkünfte (Kz 328) S 2.080.000 an, sodaß Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 384.738,28 resultierten.

Der zu verteilende Betrag entstammt aus einem außerordentlichen Ertrag iHv S 3.120.000 (Überschußrechnung, ESt-Akt 2001/5), der gedrittelt x 2 S 2.080.000 ergibt, womit nur 1 Drittel (1.040.000) im Streitjahr der Besteuerung unterzogen werden sollten. Hiezu gibt der Bw. an, dass sich diese Einkünfte durch eine Zusammenballung von außergewöhnlichen Einkünften, welche in einem normalen Geschäftsbetrieb nicht anfallen würden, ergeben hätten. Sie seien in Summe die Abgeltung des ihm entstandenen Schadens und der Aufwendungen im Rahmen der von seinem Vermieter geforderten und durchgesetzten Räumung des Objektes L20 (ESt-Akt 2001/9).

Das Finanzamt ersuchte hierauf um Aufklärung des Sachverhaltes iZm der begehrten Dreijahresverteilung von Einkünften, worauf der Bw. antwortete, dass im April 2001 seine Vermieterin, die CLGmbH an ihn mit der Forderung nach Umzug herangetreten wäre, weil nach Errichtung eines mehrstöckigen Bürohauses dringender Bedarf nach zusätzlichen Parkflächen entstanden wäre. Aufgrund der Tatsache, dass lt. altem Mietvertrag keine Freiflächen vermietet worden wären (Parkplätze, Ladezone, Kundenparkplätze), hätte lt. Auskunft seiner Rechtsberatung ein Rechtsstreit gedroht (Besitzstörungsklage). Folglich hätte er nach einer außergerichtlichen, einvernehmlichen Lösung gesucht. Ergebnis wäre die Abtretung von Rechten und deren Abgeltung gewesen. Lt. Rechtsauskunft hätte ein Rechtsstreit deshalb gedroht, weil lt. altem Mietvertrag keine Freiflächen an ihn vermietet gewesen wären und deshalb ein normaler, ungehinderter Geschäftsbetrieb unterbunden hätte werden können. Dieser Rechtsstreit hätte die wirtschaftliche Basis des Bw. vernichten können, zumal er als Einzelunternehmer ohne entsprechende Rechtsschutzdeckung gegen die CLGmbH, eine Immobiliengruppe des FKonzerns, realistischerweise niemals obsiegen hätte können (ESt-Akt 2001/15). Hiezu legte der Bw. drei Rechnungen an die CLGmbH vor, die mit Mehrwertsteuer den Betrag von S 3.120.000 ergeben (ESt-Akt 2001/17-19). Beigelegt wurde

auch die Ansicht des steuerlichen Vertreters, dass diese außerordentlichen Einkünfte gem §§ 32 und 37 auf 3 Jahre verteilbar wären (ESt-Akt 2001/20).

Das Finanzamt verweigerte dem Bw. die gegenständliche Dreijahresverteilung der Einkünfte, setzte sohin die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 2.464.738 fest und begründete dies damit, dass die Voraussetzungen für eine Dreijahresverteilung nicht gegeben wären.

In der Berufung dagegen führt der Bw. sachverhaltsergänzend aus, dass er im gemieteten Lokal L20 einen gutgehenden Betrieb mit Lager aufgebaut hätte. Mit der vom Vermieter nahegelegten Räumung wäre zunächst das wirtschaftliche Ende des Bw. abzusehen gewesen, da er auf diesem Standort sein Geschäft in den letzten 10 Jahren entwickelte und eine plötzliche Aussiedlung einen Neubeginn erfordert hätte. Das Mietobjekt hätte aus einer 436 m² großen Halle bestanden. Der Innenhof wäre als Zufahrt und Parkplatz, ohne mietrechtlicher Absicherung benutzt worden. Die CLGmbH hätte auf dem Nachbargrundstück, angrenzend an der Zufahrt, die Errichtung eines Bürogebäudes geplant, woraus der erweiterte Bedarf von Abstellplätzen auf den benutzten Flächen des Bw. resultierte. Durch harte Verhandlungen wäre es dem Bw. gelungen, ohne Prozessführung eine für ihn akzeptable Lösung zu erreichen. Das Ergebnis der Verhandlungen endete in einer Bestandrechtsabgeltung (S 1.650.000 plus 20% MwSt) und einer Kostenvergütung für Übersiedlung (S 950.000 plus 20% MwSt), die darin bestand, dass seitens des Bw. erbrachte Vorleistungen abgegolten worden wären (wie Lokalsuche, Rechtsberatung, Gewinnentgang). Aus Sicht des Bw. wäre es zu einer Zusammenballung von Einkünften in einem Jahr gekommen, welche nicht in der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit Deckung fänden. Die Aufgabe des Bestandrechts (Quasieigentum) wäre durch mündliche Androhung von gerichtlichen Schritten erzwungen worden, bei deren Einschlagung die CLGmbH aufgrund ihrer Kapitalausstattung den längeren Atem gehabt hätte. Der Bw. wäre seit 1991 Hauptmieter auf unbestimmte Zeit gewesen; somit wäre ihm damals das Recht für unbestimmte Zeit, das Grundstück gegen Zahlung des Mietzinses in Besitz zu nehmen, eingeräumt gewesen. Eine Aufgabe des Besitzrechtes wäre also unter Zustimmung des Inhabers des Rechts möglich, ähnlich eines Eigentums. Der VwGH vertrete in ständiger Rechtsprechung zu § 37 Abs 2 EStG 1972 die Auffassung, dass diese Tarifbegünstigung nach dem Willen des Gesetzgebers nur dann zum Tragen kommen solle, wenn die damit bewirkte Progressionsmilderung Einkünfte beträfe, die zusammengeballt in einem Jahr anfielen und üblicherweise auf mehrere Wirtschaftsperioden verteilt zu erfassen wären. In § 32 Z 1 würde über die Verteilung von außerordentlichen Einkünften gesprochen werden. Unter § 32 Z 1 lit. d werde die Abgeltung von Bestandrechten auf 3 Jahre ermöglicht, um die, durch die Zusammenballung von Einkünften entstehende außerordentliche Steuerbelastung, die bei weiterlaufendem, normalem Geschäftsbetrieb nicht angefallen wäre, zu mildern. Durch die

Androhung der Delogierung aus einem durch Besitzrecht gesicherten Bestand an Räumlichkeiten zur Sicherung der Einkünfte wäre es im vorliegenden Fall zu einer Quasienteignung gekommen. Es sei daher nicht einsichtig, dass diese außerordentlichen Einkünfte der vollen Besteuerung unterliegen sollten, da sie unter anderen Voraussetzungen, nämlich Betriebsaufgabe, in ein paar Jahren begünstigt wären. Das Berufungsbegehren lautet auf erklärungskonforme Veranlagung.

In einem, von der Berufung abgesonderten Schriftsatz ersuchte der Bw. mit Fax vom 12.11.2003 um Vorlage seiner Berufung vom 30.5.2003 an die zweite Instanz mit dem Begehren einer mündlichen Berufungsverhandlung (UFS-Akt).

Das Finanzamt legte ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dieses Rechtsmittel mit der Rechtsansicht vor, dass es sich bei vorliegender Streitfrage nicht um eine Aufgabe von Bestandsrechten anlässlich einer Enteignung oder einer bevorstehenden Enteignung iSd § 32 Z 1 lit c und d EStG 1988 handle.

Der Bw. brachte hierauf einen Abänderungsantrag zu seiner Berufung dahingehend ein, dass das vorliegende Berufungsbegehren zurückgenommen werde, sofern eine Dotierung einer Rücklage gem § 12 EStG entsprochen werden würde. Die Abänderung der ESt 2001 fuße auf folgenden Überlegungen (Zitat wörtlich):

"§ 12 EStG Anlagevermögen (dazu gehört auch das unkörperliche Mietrecht)
Anschaffungskosten Mietrecht; 0

Verkaufserlös Mietrecht brutto ATS; 1.980.000

= Dotierung § 12 EStG Abs 4. Es kam zu dieser Regelung, um einen behördlichen Eingriff (langwieriges Delogierungsverfahren) abzuwenden".

Beigelegt wurde diesem Antrag eine berichtigte Einkommensteuererklärung, mit welcher die Einzelunternehmereinkünfte mit S 545.836,28 und sich abzüglich des Verlustes aus der Mitunternehmerschaft (S -61.098) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 484.738,28 ergeben. In der abgeänderten Überschubrechnung ist bei der Position "Abschreibungen" die Übertragung stiller Rücklagen mit S 1.980.000 ausgewiesen.

Im Zuge der Vorladung zum Erörterungstermin vom 18. Juni 2004 wurde der Bw. aufgefordert, seine Rechnungen Nr. 02213901 und 02214301 aufgrund des behaupteten Gewinnentganges, der damit abgegolten wäre, aufzuschlüsseln.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs zog der steuerliche Vertreter nach Absprache mit dem Bw. das Berufungsbegehren betreffend die Dreijahresverteilung iZm § 32 Z 1 lit c und d EStG mangels Vorliegens eines Enteignungstatbestandes ebenso zurück wie das Eventualbegehren iZm der Bildung eines steuerfreien Betrages gem § 12 EStG, sofern der aus den beiden oa

Rechnungen resultierende Betrag von S 1.140.000 als Entschädigung gem § 32 Z 1 lit a EStG für die Dreijahresverteilung gem § 37 Abs 2 EStG anerkannt wird. Der steuerliche Vertreter führt hiezu unter Vorlage entsprechender Unterlagen und eines Gutachtens aus, dass der Betrag von S 1.140.000 auf entgangenen Gewinn zurückzuführen ist und diese Entschädigung mit der schon 10 Jahre bestehenden Vermietung in Zusammenhang steht (- dies in Hinblick auf den gesetzlich definierten, zumindest 7 Jahre umfassenden Entschädigungszeitraum).

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig waren iZm der Entschädigung für die Aufgabe eines Mietrechtes alternativ

- 1.) die Verteilung von Einkünften gem § 37 Abs 2 EStG 1988 und
- 2.) die Zulässigkeit einer Übertragung stiller Reserven gem § 12 Abs 7 EStG 1988.

Zum Antrag des Bw. auf mündliche Berufungsverhandlung ist auf die Bestimmung des § 284 Abs 1 Z 1 BAO zu verweisen, wonach ein diesbezüglicher Rechtsanspruch nur dann besteht, wenn er in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt wird. Wird ein derartiger Antrag in einem abgesonderten Schriftsatz - wie auch vorliegend - gestellt, ist ein Rechtsanspruch auf eine mündliche Verhandlung nicht mehr gegeben (VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137, ÖStZB 2001, 523). Indem aber ein Erörterungstermin stattfand, hatte der Bw. aber mit diesem Instrumentarium die Möglichkeit einer persönlichen Vorsprache.

Ad 1.) Gem § 37 Abs 2 EStG 1988 sind über Antrag nachstehende Einkünfte beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig auf drei Jahre anzusetzen (taxative Aufzählung):

- 1.) Veräußerungsgewinne iSd § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb 7 Jahre verstrichen sind.
- 2.) Entschädigungen iSd § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werden, mindestens 7 Jahre beträgt.
- 3.) Besondere Einkünfte iSd § 28 Abs 7....(vorliegend nicht anwendbar).

Indem der Bw. seinen Betrieb nicht veräußert hat, sondern lediglich umsiedeln mußte, ist der Tatbestand der Z 1 auszuschließen. Es verbleibt sohin die Prüfung der Anwendbarkeit der oben angeführten Z 2.

Gem § 32 Z 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 auch

- 1.) Entschädigungen, die gewährt werden
 - a.) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder

- b.) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder
- c.) für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht, oder
- d.) für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht.

Um die vom Bw. ins Treffen geführte Aufgabe von Bestandrechten (§ 32 Z 1 lit c. und d) und die enthaltenen Enteignungstatbestände auf den vorliegenden Fall richtig anzuwenden, bedarf es einer verfassungskonformen Interpretation, was unter Enteignung zu verstehen ist. Unter Enteignung versteht man eine zum allgemeinen Besten bzw. im öffentlichen Interesse vorgenommene Wegnahme privater Rechte (worunter auch Pachtrechte fallen können) gegen Entschädigung (vgl. Walter/Mayer, Grundriß des österr. Bundesverfassungsrechtes 5. Auflage S 409). Sohin ist Adressat eines Enteignungsverfahrens bei einem Rechtsbesitz, wie es ein Pachtverhältnis ist, primär der Bestandgeber und sekundär der Bestandnehmer. Im vorliegenden Fall wurde ein Enteignungsverfahren im öffentlichen Interesse nicht durchgeführt. Vielmehr wollte der Bestandgeber das Bestandobjekt für sich lukrativer nutzen, womit die Tatbestände des § 32 Z 1 lit. c und d nicht anwendbar sind. Darüber hinaus wurde dem Bw. in Hinblick auf die benutzten Parkflächen insoweit kein Recht entzogen, als ihm ein solches gar nicht eingeräumt war und insoweit von einem Bestandrecht iSd § 32 Z 1 lit. c und d nicht die Rede sein kann.

Sehr wohl aber können entsprechend dem Ergebnis des Erörterungsgespräches (siehe oben) die aus dem Titel des Verdienstentganges (S 1.140.000; netto S 950.000) gewährten Entschädigungen als solche gem § 32 Z 1 lit a EStG 1988 gewertet und gem § 37 Abs 2 Z 2 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt werden, womit in Kz 328 S 760.000 zum Ansatz kommen, die im Streitjahr sohin un versteuert bleiben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen sohin ausgehend vom Ansatz des Finanzamtes (S 2.464.738 abzüglich S 760.000) S 1.704.738.

Ad 2.) Gem § 12 Abs 7 EStG 1988 können stille Reserven im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist. Wird dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, gilt für die Setzung einer Nachfrist § 10 Abs 10 letzter Satz. Demzufolge ist eine nachträgliche Geltendmachung des IFB, etwa im Zuge einer

(amtswegigen) Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich (VwGH 20.7.1999, 93/13/0178 in Doralt, EStG-Kommentar § 10 Kz 93). Quantschnigg/Schuch zufolge ist das Verzeichnis mit der erstmaligen Steuererklärung vorzulegen (ESt-HB § 12 Kz 95; zur Nachfristsetzung wird auf § 9 Kz 45-49 verwiesen: *"Wurde hingegen einmal eine Steuererklärung ohne Verzeichnis abgegeben, dann berechtigt die erstmalige Verzeichnissvorlage mit einer folgenden, berichtigten Steuererklärung – selbst wenn die Frist zur Abgabe der ersten Steuererklärung noch offen ist – nicht zu einem steuerfreien Betrag; VwGH 16.1.1985, 83/13/0210, 0220; 5.4.1989, 87/13/0182; 19.10.1983, 83/13/0091...Die Nachfrist von zwei Wochen spielt nur iZm dem steuerfreien Betrag bei der erstmaligen Steuererklärung eine Rolle...Es handelt sich um eine gesetzliche Fallfrist des materiellen Rechts. Sie ist weder erstreckbar, noch kann sie von den Abgabenbehörden abweichend festgesetzt werden"*).

Schon aufgrund dieser eindeutigen Rechtslage wäre das Begehren der Bildung eines steuerfreien Betrages ins Leere gegangen. Abgesehen davon wäre auch die 12 bzw 24 monatige Verwendungsfrist gem § 12 Abs 8 EStG abgelaufen, zumal der Bw. in seinem Antrag nicht nachgewiesen hat, wie der Steuerbetrag widmungsgemäß verwendet wurde (auch die nachträglich vorgelegte EAR ist mit Ausnahme der Position "Übertragung stiller Rücklagen, S 1.980.000" deckungsgleich).

Beilage: 2 Berechnungsblätter, jeweils in öS und €.

Wien, am 18. Juni 2004

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: