

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden vom 16. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 1999 erfolgt wie in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2001.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2001 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 beträgt € 9.502,48 (S 130.757,00).

Entscheidungsgründe

a) Verfahren vor dem FA

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 gab der Berufungswerber (Bw.) seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Architekt und aus Vermietung und Verpachtung in Form einer Einnahmen-Ausgabenrechnung zusammengefasst mit S 630.626,98 an (Akt Seite 2 und Einkommensteuererklärung KZ 320).

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2000 ersuchte das zuständige Finanzamt Baden (FA) den Bw. ua. um getrennte Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung, um Auskunft, von wem bzw. für welches Objekt die Inventarablässe stamme sowie um belegmäßigen Nachweis von Rechts- und Beratungskosten bis zum 13. November 2000 (AS 15).

Nachdem dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, setzte das FA mit Erinnerung vom 28. Dezember 2000 unter Androhung einer Zwangsstrafe eine Nachfrist bis zum 15. Jänner 2001 (AS 13). Nachdem auch diese Erinnerung unbeantwortet blieb, setzte das FA mit Bescheid vom 1. Februar 2001 eine letzte Nachfrist bis zum 5. Februar 2001 und erhöhte die Zwangsstrafe auf S 5.000,00 (AS 9).

Nachdem auch dieses Schreiben unbeantwortet blieb, nahm das FA selbst an Hand der Einnahmen-Ausgabenrechnung des Bw. eine Trennung zwischen den beiden Einkunftsquellen vor (Aufstellung FA, AS 16) und ermittelte im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 16. Februar 2001 die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit als Architekt mit S 165.514,00 und aus Vermietung und Verpachtung mit S 912.719,00. Daneben enthält der Einkommensteuerbescheid 1999 noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel einer Unternehmensberatungs-GmbH von S 32.787,00 (Gesamtbetrag der Einkünfte S 1.111.020,00).

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. mit Schreiben vom 14. März 2001 (AS 18ff) Berufung und brachte vor, das FA habe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Architekturbüro) und aus Vermietung und Verpachtung eine Schätzung durchgeführt, da der Vorhalt vom 5. Oktober 2000 nicht rechtzeitig beantwortet worden sei. Die Antwort liege nun vor und der Bw. ersuche um Aufhebung des Bescheides und Neuausstellung gemäß Steuererklärung 1999. Der Berufung liegt bei ein Antwortschreiben vom 14. März 2001 in dem der Bw. auf eine Aufteilung seiner Einkünfte laut einer Beilage (AS 20) verwies, die die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit S 200.390,14 und jene aus Vermietung und Verpachtung mit S 430.236,84 angibt. Laut Bw. stamme die Inventarablöse von einem mit Namen und Adresse abgegeben Unternehmen (G-GmbH), das im Haus des Bw. ein Restaurant gemietet habe. Als Empfänger der Rechts- und Beratungskosten wurde einer Wiener Rechtsanwalt angegeben.

Laut Schreiben des Rechtsanwaltes vom 27. Februar 2001 (AS 21) bestätige dieser, dass er als Akontozahlung für seine Rechtsberatung für den Bw. einen Betrag von S 250.000,00 inklusive S 41.666,67 Mehrwertsteuer erhalten habe. Dieser Betrag sei von der G-GmbH im Auftrag des Bw. an den Rechtsanwalt bezahlt worden und sei ein Teil der Ablöse, die der Bw. für das Geschäftslokal, eine Pizzeria, erhalten habe.

Das FA ersuchte den Bw. mit neuerlichem Ergänzungssuchen vom 19. März 2001 (AS 24) um Leistungsbeschreibung betreffend Rechtsanwaltshonorar. Weiters teilte das FA dem Bw. mit, da die Investitionen vom Vormieter durchgeführt und dem Vermieter zugeflossen seien, seien die Investitionen des Mieters im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Der Bw. werde diesbezüglich um Stellungnahme ersucht.

Der Bw. gab dazu im Schreiben vom 4. Mai 2001 (AS 25) an, der Mieter sei im Lauf des Jahres 1999 ausgezogen und habe die von ihm angeschafften Gasthauseinrichtungsgegenstände zum Zweck der teilweisen Abgeltung der schuldigen Miete zurückgelassen. Der tat-

sächliche Wert dieser Investitionen wäre nur durch ein kompliziertes und teures Sachverständigengutachten zu bestimmen. Im Fall des Bw. sei dieser Wert jedoch irrelevant, da der Bw. die zugeflossenen Investitionen im gleichen Jahr 1999 an den Neumieter weiterverkauft habe und der Wertzuwachs durch die zugeflossenen Investitionen mit einer gleich hohen Position "Anlagenabgang zu Buchwerten" ertragmäßig kompensiert werde und somit auf das Jahresergebnis keinen Einfluss habe.

In einem Schreiben vom 3. Mai 2001 an den Bw. gab der Rechtsanwalt an (AS 26): Zur Bitte des Bw. um Aufschlüsselung der Kostenverrechnung im Zusammenhang mit der Zahlung von netto S 250.000,00 aus Anlass des Abschlusses des neuen Mietvertrages mit der G-GmbH betreffend das Geschäftslokal Restaurant im Hof rechts dürfe der Rechtsanwalt nochmals wie folgt zusammenfassen. Abgedeckt würden die nachstehenden Kosten in den einzeln genannten Causen:

	S
Gegen M & Z GmbH (Mietvertrag)	52.426,52
Gegen M & Z GmbH (Exekutionsführung)	3.846,74
Gegen EM wegen Geschäftslokal	50.023,80
Gegen Erzdiözese	114.096,00
Gegen RW wegen Mietvertrag	20.400,00
Gegen CB (Wohnungsübergabe)	6.061,01
Gegen CB (Investitionsersatz)	<u>3.145,93</u>
	250.000,00

Hinsichtlich der weiter noch offenen Kosten ersuche der Rechtsanwalt um weitere Zahlungsvorschläge.

In einem weitern Schreiben an den Bw. vom 25. Oktober 2000 (AS 27f) gab der Rechtsanwalt an (Abkürzungen laut UFS):

"Betrifft: Geschäftslokal L – X-Sparkasse

Lieber Freund!

Am 24.10.2000 hat gemäß gemeinsamer Terminfestsetzung eine Besprechung in der Kanzlei des Vertreters der X-Sparkasse, Herrn RA Dr. OF in [...] stattgefunden, bei dem auch die zuständige Sachbearbeiterin der X-Sparkasse anwesend war.

Dabei stellte sich aus den Unterlagen der Gegenseite folgender Sachverhalt (zusammengefasst) heraus:

- Der Betrag von S 150.000,00, welcher seinerzeit als Teilzahlung von L an Dich geleistet wurde, ist von der X-Sparkasse als Zusatzdarlehen bewilligt und eingeräumt worden, unter der Voraussetzung, dass sämtliche Ansprüche das Lokal betreffend zugunsten der X-Sparkasse abgetreten wurden.*

2. Die in das Geschäftslokal gesetzten Investitionen sind laut Vermögensverzeichnis erstellt vom KSV mit S 900.000,00 in der Bilanz des Konkurschuldners L ausgewiesen.
3. Die Geschäftseinrichtung ist in der selben Bilanz zum Stichtag mit S 72.919,00 ausgewiesen.
4. Die vom nunmehrigen Nachmieter (M) bezahlter Betrag für Investitionsablöse und Einrichtung ist insgesamt daher zugunsten der X-Sparkasse abgetreten worden, hätte somit an diese ausbezahlt werden müssen.
5. Ich argumentierte dagegen, dass der von M bezahlte Betrag lediglich eine Mietzinsnachzahlung darstellte und daher zur Gänze nicht abgetreten gewesen sein konnte.

Zusammenfassend muss ich aber (Dir gegenüber) zugeben, dass unser Standpunkt nicht stärker als der der Gegenseite ist. Es sollte daher beiderseits überlegt werden, die Zahlung des Nachmieters im Verhältnis 1:1 aufzuteilen. Auf Dich bezogen würde das eine Herausgabe von S 250.000,00 zu Gunsten der X-Sparkasse bedeuten, wobei aber ein Teilbetrag für die Möbel wiederum M angelastete werden müsste.

Zur Besprechung der weiteren Vorgangsweise bitte ich Dich um Deinen Anruf und ein Treffen an Ort uns Stelle und verbleibe..."

In der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1999 vom 28. Mai 2001 setzte das FA die Einkünfte aus selbständiger Arbeit antragsgemäß mit S 200.390,00 und aus Vermietung und Verpachtung abweichend mit S 667.737,00 bei gleich bleibenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit S 32.787,00 an (Gesamtbetrag der Einkünfte S 900.914,00). In der schriftlichen Bescheidbegründung (AS 30) führte das FA aus, "die vom Vormieter unentgeltlichen Investitionen" seien mit S 500.000,00 abzüglich S 250.000,00 Verbindlichkeiten Bank geschätzt worden. Diese Investitionen seien als geldwerter Vorteil den Einnahmen hinzurechnet worden.

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 28. Juni 2001 den Vorlageantrag (AS 31) und brachte vor, das FA habe in der Berufungsvorentscheidung für die dem Bw. vom Vormieter L kostenlos zurückgelassenen Einrichtungsgegenstände einen Betrag von S 237.500,00 als Gegenwert und somit als Einkünfte aus V+V angerechnet. Der Bw. berufe gegen die Höhe dieser Hinzurechnung, da dieser Wert in keiner Weise den Tatsachen entspreche. Ein vom Bw. in Auftrag gegebenes Gutachten eines Sachverständigen komme auf einen aktuellen Wert dieser übernommenen Gegenstände von nur S 37.500,00 und der Bw. beantrage, in den Einkünften aus V+V in 1999 diesen revidierten Wert in Ansatz zu bringen.

b) Verfahren UFS

Mit Schreiben vom 16. November 2004 ersuchte der UFS das FA um Bekanntgabe, wie sich die in der Berufungsvorentscheidung angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung S 667.737,00 zusammensetzen. Mit Antwort vom 23.November 2004 teilte das FA folgende Aufstellung mit:

Einkünfte V+V lt. BVE S 667.737,00	S
Zusammensetzung: E aus V+V lt. Bw:	430.236,84
Investitionsablöse	<u>237.500,00</u>
	667.736,84

Laut FA sei die Investitionsablöse aus Versehen (Schreibfehler, Rechenfehler) mit S 237.500,00 anstatt mit S 250.000,00 festgesetzt worden.

Die richtige Berechnung wäre:	S
Zusammensetzung: E aus V+V lt. Bw:	430.236,84
Investitionsablöse	<u>250.000,00</u>
E aus V+V	680.237,00

Geldwerter Vorteil – Investitionsablöse S 250.000,00. Es seien vom Vermieter (L Walter) Investitionen mit einem Buchwert zum 31.12.1988 von S 1.031.933,00 (gemeiner Wert S 500.000,00) durchgeführt worden. Diese Investitionen seien dem Vermieter (Bw.) zugeflossen und daher als geldwerter Vorteil als Entnahme zu versteuern. Bewertung: 1) Für diese Investitionen seien vom Nachmieter S 500.000,00 bezahlt worden. 2) Laut Schreiben des Rechtsanwaltes vom 25. Oktober 2000 seien die Investitionen vom KSV [Kreditorenschutzverband] mit S 900.000,00 und von der Sparkasse lt. Pkt. 4 mit S 500.000,00 bewertet worden. Von diesen S 500.000,00 habe der Bw. an die Sparkasse S 250.000,00 bezahlen müssen. Daher sei vom FA der gemeine Wert mit S 500.000,00 geschätzt worden.

Berechnung des geldwerten Vorteils:	S
gemeiner Wert Investitionen	500.000,00
abzügl. Zahlung an Sparkasse	<u>-250.000,00</u>
geldwerter Vorteil	250.000,00

Der UFS brachte dem Bw. diese Stellungnahme des FA mit Schreiben vom 3. Dezember 2004 mit dem Ersuchen um Stellungnahme binnen vier Wochen zur Kenntnis. Der Bw. wurde, sollte er mit dem vom FA schätzungsweise ermittelten Wert nicht einverstanden sein, um Vorlage eines Sachverständigungsgutachtens ersucht. Die Zustellung des Vorhaltes an den Bw. ist durch Rückschein ausgewiesen, eine Antwort erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Laut Schreiben des Rechtsanwaltes vom 25. Oktober 2000 (AS 27f) betrugen die Buchwerte der baulichen Investitionen des Vermieters S 900.000,00 (Schreiben Punkt 2). Dies deckt sich mit der Aufstellung des FAes AS 34 betreffend Bilanz zum 31.12.1998 des Vermieters Walter L. Der Vermieter ließ diese Investitionen beim Auszug 1999 zurück, laut Angaben des Bw. im Schreiben an das FA vom 4. Mai 2001 (AS 25) hatte der Vermieter beim Auszug gegenüber

dem Bw. Mietzinsrückstände. Der neue Mieter G-GmbH zahlte dem Bw. für die verbliebenen baulichen Investitionen des Vormieters im selben Jahr 1999 eine Ablöse von S 500.000,00.

Rechtlich folgt: Zu den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehören gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 u.a. auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, also insb. von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen usw. Darunter versteht man in der Regel alle Einkünfte, die dem Bestandgeber im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von (unbeweglichen) Bestandobjekten zufließen. Bei der Frage, ob neben dem eigentlichen Entgelt für die Nutzungsüberlassung ein bestimmtes Entgelt den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen ist, kommt es entscheidend darauf an, ob das betreffende Entgelt eine Gegenleistung für die im Einzelfall dem Mieter eingeräumten Rechte darstellt, die mit dem Mietverhältnis in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen; hiebei muss maßgebendes Kriterium sein, ob die betreffenden Leistungen unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als im Rahmen des mit dem Bestandvertrag begründeten Austauschverhältnisses erbracht anzusehen oder ob diese Leistungen wirtschaftlich selbstständig in dem Sinn sind, dass sie neben dem Bestandverhältnis bestehen (VwGH 20.2.1998, 96/15/0086, mit weiteren Zitaten).

Der Bw. brachte im Verfahren vor dem FA vor, dass der Vormieter seine Investitionen als Abgeltung für offene Mietzinsrückstände zurückließ. Somit liegt im Zurücklassen der Investitionen eine im Austauschverhältnis des Mietvertrages begründete Leistung des Mieters an den Vermieter (Bw.), nämlich Mietzahlung vor, die bei letzterem zu weiteren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führte. Das FA schätzte (§ 184 BAO) den Wert der baulichen Investitionen ausgehend vom Buchwert 31.12.1998 S 900.000,00 mit S 250.000,00. Der Bw. wurde vom UFS aufgefordert, durch ein Sachverständigengutachten einen allfällig anderen Wert nachzuweisen. Der Bw. legte weder ein Gutachten vor noch gab er eine Stellungnahme ab. Auf Grund der Höhe der Buchwerte und insbesondere der Tatsache, dass der Nachmieter für dieselben Investitionen 1999 an den Bw. S 500.000,00 als Ablöse zahlte, ist festzustellen, dass der vom FA in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2001 mit S 250.000,00 ermittelte geldwerte Vorteil aus der Zurücklassung der Investitionen keinesfalls als zu hoch anzusehen ist. Weiters ist von Bedeutung, dass das FA bei der Veranlagung zur Einkommensteuer letztendlich den geldwerten Vorteil mit S 237.500,00 ansetzte und daher die Differenz S 12.500,00 die Afa abdeckt. Als weiterer geldwerter Vorteil und somit ebenfalls als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist die vom Vormieter ebenso zurückgelassene Geschäftseinrichtung (bei beiden Miethalten handelt es sich um Gastronomiebetriebe) laut Bilanz 31.12.1998 S 72.919,00 zu beurteilen. Das vom Bw. vorgelegte "Gutachten" von einem Dipl. Ing. Josef H ohne Datum (AS 32) gibt für die Geschäftseinrichtung der Pizzeria "laut Liste Stand 26.6.2001", also zwei Jahre nach dem Zeitpunkt der Zurücklassung einen Wert von S 37.000,00 an. Zunächst kommt einem – ohne Datumsangabe – abgegebenen "Gutachten", das den Wert für einen um zwei Jahre verspäteten Zeitpunkt angibt, keine Beweiskraft zu.

Jedoch selbst unter der Annahme eines Wertes für die 1999 ebenfalls vom Vormieter für offene Mietzinsrückstände zurückgelassene Geschäftseinrichtung S 37.500,00 erweist sich die Erfassung des geldwerten Vorteils in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2001 (AS 30) keinesfalls zu hoch, da das FA insgesamt – also für die baulichen Investitionen und die Geschäftseinrichtung einschließlich Afa - nur S 237.500,00 ansetzte.

	S
Einkünfte V+V lt. Bw. Schreiben 14.3.2001 (AS 20)	430.237,00
Investitionen abzüglich Afa	<u>237.500,00</u>
Einkünfte V+V lt. BVE 28.5.2001	667.737,00

Im Rahmen der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung existiert bei der Ergebnisermittlung durch Überschussrechnung keine Position "Anlagenabgang zu Buchwerten", wie der Bw. im Schreiben an das FA vom 4. Mai 2001 vorbringt, und es kann daher auch keine "ertragsmäßige Kompensierung" eintreten.

Es bleibt daher bei der Einkommensteuerveranlagung 1999 laut Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 2001.

Wien, am 9. Februar 2005