

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuer-Beratung Gaedke & Partner GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die im Zusammenhang mit der Vermietung eines Grundstückes im Streitjahr an den Bw. geleistete Zahlung in Höhe von ATS 1,5 Mio. als echte Mietzinsvorauszahlung zur Gänze im Jahr des Zuflusses (so die Rechtsansicht des Finanzamtes) oder als Hingabe eines Darlehens in Teilbeträgen nach Maßgabe des Darlehenszeitraumes (so die Rechtsansicht des Bw.) zu versteuern ist.

Der Bw. bezog im Streitjahr laut Erklärung neben seinen selbständigen Einkünften (Geschäftsführerbezüge) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Eingabe vom 31. August 1999 hat die damalige steuerliche Vertreterin des Bw. dem Finanzamt mitgeteilt, dass der Bw. Ende 1998 für die Vermietung eines Grundstückes bzw. Betriebsgeländes in G. eine Mietvorauszahlung iHv. ATS 1.800.000,-- (inklusive ATS 300.000,- Umsatzsteuer) vereinnahmt, jedoch übersehen habe, die Umsatzsteuer termingerecht zur Einzahlung zu bringen. Die Bezahlung sei mittlerweile bereits nachgeholt worden.

Im Begleitschreiben zu den Abgabenerklärungen des Jahres 1998 – beim Finanzamt eingelangt am 20. Juni 2000 - wird seitens der steuerlichen Vertreterin ausgeführt, dass der Bw. die Mietvorauszahlung iHv. insgesamt ATS 3.500.000,-, welche ihm in den Jahren 1998 und 1999 zugeflossen sei, verteilt auf die Laufzeit von 25 Jahren, somit ATS 140.000,- p. a., versteuern werde. Dies, da bei vorzeitiger Auflösung des Mietverhältnisses die Rückzahlung der noch nicht konsumierten Mieten vereinbart worden sei, weshalb der Mietvorauszahlung Darlehenscharakter unterstellt werden müsse. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 wurden als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Mieteinnahmen iHv. ATS 140.000,-- bei Werbungskosten iHv. ATS 0,-- ausgewiesen.

Die wesentlichen Bestimmungen des zwischen dem Bw. als Bestandgeber und der PL-GmbH als Bestandnehmerin abgeschlossenen Bestandvertrages vom 12./29. Mai 1998 lauten wie folgt:

"I. (3) Der Bestandgeber gibt und die Bestandnehmerin nimmt das ... Grundstück ... in dem ausgewiesenen Flächenausmaß von 5.032 m² zum Zwecke der Errichtung eines Bauwerkes in Bestand, wobei dieses Bauwerk durch die Bestandnehmerin in der Absicht errichtet wird, dass es nicht ständig dort verbleibt und nicht Bestandteil bzw. Zugehör des Grundstückes wird, sondern vielmehr im Eigentum der Bestandnehmerin steht (Superädifikat).

(4) Der Bestandgeber nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass die Bestandnehmerin das von ihr zu errichtende Superädifikat im Rahmen eines Leasingvertrages der GP GmbH als Büro- und Produktionsgebäude überlassen wird. Die Bestandnehmerin ist auch berechtigt, das Superädifikat und das in Bestand gegebene Grundstück in anderer Weise zu benutzen.

II. (1) Das Bestandverhältnis beginnt am 1. April 1998 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

(2) Das Bestandverhältnis kann zum Letzten eines jeden Monates unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist von beiden Vertragsparteien aufgekündigt werden. Der

Bestandgeber verzichtet jedoch ausdrücklich und unwiderruflich darauf, das Bestandverhältnis vor dem 31. März 2048 aufzukündigen.

III. (1) Für das ... Bestandobjekt leistet die Bestandnehmerin eine einmalige Mietzinsvorauszahlung iHv. ATS 3.500.000,- zuzüglich Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe, durch die alle Bestandzinsforderungen des Bestandgebers hinsichtlich des Bestandobjektes für die Dauer des vom Bestandgeber gemäß II. (2) abgegebenen Kündigungsverzichtes zur Gänze abgolten sind. Diese Mietzinsvorauszahlung ist nach beidseitiger Unterfertigung dieses Vertrages, frühestens jedoch nach grundbürgerlicher Einverleibung des Bestandrechtes zugunsten des Bestandnehmers zur Zahlung fällig.

(2) Im Falle der Beendigung des Bestandvertrages aus welchem Grund auch immer, ist die Bestandnehmerin berechtigt, den noch nicht verbrauchten Teil der Bestandzinsvorauszahlung zurückzufordern.

(3) Ab dem Zeitpunkt des Ablaufs des vom Bestandgeber abgegebenen Kündigungsverzichtes hat die Bestandnehmerin einen Bestandzins in der Höhe jenes Betrages zu bezahlen, der sich unter Anwendung des Verbraucherpreisindex 1996 auf den bereits jetzt festgelegten Bestandzins iHv. ATS 2,-/m² ... zuzüglich der jeweils geltenden Umsatzsteuer ergibt."

Laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 13. November 2000 wurde ein Teilbetrag von ATS 1,5 Mio. im Streitjahr, der weitere Betrag von ATS 2 Mio. im Jahr 1999 an den Bw. zur Auszahlung gebracht.

Im nunmehr angefochtenem Bescheid vom 13. November 2000 hat das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Betrag von ATS 1,5 Mio. angesetzt. In der Begründung heißt es im Wesentlichen, die Beurteilung eines Mietvertrages als Darlehen setze eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraus.

Mit der dagegen erhobenen Berufung wird auf das – unter einem – vorgelegte Schreiben der PL-GmbH vom 10. Jänner 2001 verwiesen. Aus diesem sei ersichtlich, dass die Bestandnehmerin (die PL-GmbH) dem Bw. eine Bestandzinsvorauszahlung gewährt habe, welche in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Darlehenscharakter aufweise. Die PL-GmbH habe nämlich wirtschaftlich betrachtet ein mit 2,43% verzinstes Darlehen gewährt, wobei nur das abgezinste Kapital ausbezahlt worden sei. Bis zum etwaigen Eintritt der im Bestandvertrag vorgesehenen Rückzahlungsverpflichtung komme es aus Vereinfachungsgründen zu einer dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechenden Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Bestandzinszahlungen.

Die Rückzahlungsmodalitäten für den Fall des Eintrittes einer Rückzahlungsverpflichtung seien dem vorgelegten Schreiben zu entnehmen. Es sei daher eindeutig eine Kreditierung mit einer 2,43%-igen Verzinsung erfolgt. Die Rückzahlung sei in 600 betragsmäßig bestimmten Monatsraten festgelegt. Es werde daher beantragt, den erklärten – als Mieteinnahme ausgewiesenen – Betrag von ATS 140.000,-- auf ATS 70.000,- zu reduzieren und die Mieteinkünfte für 1998 mit ATS 70.000,- festzusetzen.

Im mit der Berufungsschrift vorgelegten, an die damalige steuerliche Vertreterin gerichteten Schreiben der PL-GmbH vom 10. Jänner 2001 wird - unter Bezugnahme auf den mit dem Bw. abgeschlossenen Bestandvertrag – mitgeteilt, dass der monatliche Bestandzins ATS 2/m² betrage; dies entspreche einem monatlichen Bestandzins von ATS 10.064,- netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Unter Punkt III. (1) des Vertrages sei jedoch vereinbart, dass die Bestandzinsforderungen für die ersten 600 Monate des Bestandverhältnisses, dh. bis 1. April 2048, durch eine einmalige Bestandzinsvorauszahlung iHv. netto ATS 3.500.000,- zur Gänze abgegolten seien. Der Berechnung der Bestandzinsvorauszahlung liege ein Zinssatz von 2,43% zugrunde. Weiters sei in Punkt III. (2) festgelegt, dass im Falle einer Beendigung des Bestandvertrages im Zeitraum bis 1. April 2048 der noch nicht verbrauchte Teil der Bestandzinsvorauszahlung zurückzuzahlen sei. Die Berechnung der noch offenen Bestandzinsvorauszahlungen würden unter Zugrundelegung des offenen Zeitraumes, des letzten monatlichen Bestandzinses und einem Zinssatz von 2,43% erfolgen.

In der Folge hat der Bw. Herrn Mag. P. mit seiner steuerlichen Vertretung beauftragt. Im Einkommensteuerakt befindet sich eine nicht unterfertigte, mit dem Vermerk "Entwurf" versehene ergänzende Berufungsbegründung vom 23. Juli 2001, welche Herr Mag. P. einer Besprechung mit dem zuständigen Bearbeiter des Finanzamtes zugrunde gelegt hat (siehe ha. Aktenvermerk vom 25. März 2003 über ein Telefonat mit dem zuständigen Rechtsmittelbearbeiter des Finanzamtes).

In diesem "Entwurf" wird ausgeführt, dass der Bw. 100% der Geschäftsanteile der GP-VerwaltungsgmbH, und diese wiederum 100% der Anteile der GP-GmbH halte. Gleichzeitig mit dem Mietvertrag vom 12. bzw. 29. Mai 1998 sei ein Darlehensvertrag zwischen der PL-GmbH als Darlehensgeber und dem Bw. als Darlehensnehmer über eine Laufzeit von 50 Jahren mit einem Zinssatz von 2,43% abgeschlossen worden. Die jährlichen Mieteinnahmen von (rund) ATS 121.000,- würden mit den Annuitäten des Darlehens in der selben Höhe aufgerechnet. Die Annuität setze sich über die gesamte Laufzeit durchschnittlich aus einer jährlichen Tilgungskomponente von ATS 70.000,- sowie einer durchschnittlichen Zinsenkomponente von ATS 51.000,- zusammen. Auf dem vom Bw. vermieteten Grundstück habe die PL-GmbH ein

Gebäude errichtet, welches an die GP-GmbH verleast werde. Bei der GP-GmbH habe sich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in den letzten Jahren erheblich verschlechtert. Im Zuge von Sanierungsgesprächen seien als entscheidungsfähige Varianten herausgearbeitet worden, den Bestand- und bzw. oder den Darlehensvertrag zwischen dem Bw. und der PL-GmbH vorzeitig aufzulösen, um damit das Grundstück an die GP-GmbH zu verkaufen, und bzw. oder das gewährte Darlehen vorzeitig zurückzuzahlen. Die Umsetzung sei jedoch zuletzt daran gescheitert, dass verschiedene Kreditinstitute eine Fremdfinanzierung auf Grund der angespannten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausgeschlagen haben. Daher sei eine berichtigte Einkommensteuererklärung 1998 erstellt worden (Anmerkung: eine solche befindet sich jedoch nicht im Akt, lediglich dessen "Beilage"). Unter den Werbungskosten seien Zinsen in jener Höhe berücksichtigt worden, welche auf den fremdfinanzierten Kaufpreis des (nunmehr) vermieteten Grundstückes samt Nebenkosten entfallen würden. In wirtschaftlicher Be- trachtungsweise sei im vorliegenden Fall von zwei Verträgen auszugehen, weil unter Punkt III. (2) des Bestandvertrages festgehalten sei, dass die Bestandnehmerin im Falle der vorzeitigen Beendigung des Bestandvertrages berechtigt ist, den noch nicht verbrauchten Teil der Be- standzinsvorauszahlung (= Darlehen) zurückzufordern. Der Bw. habe die ernsthafte Absicht, den Bestandvertrag und bzw. oder den Darlehensvertrag vorzeitig aufzulösen, wenn dem nicht ernsthafte finanzielle Gründe entgegen sprechen. Der Vertragsauflösung stünden aber die geschilderten, derzeitigen finanziellen Gründe entgegen.

In der "Beilage" zur – nicht vorliegenden – "berichtigten Einkommensteuererklärung 1998" werden einerseits Mieteinnahmen iHv. ATS 120.768,- sowie andererseits als Werbungskosten Fremdkapitalzinsen von ATS 32.854,- - sohin ein Überschuss aus Vermietung und Verpach- tung iHv. ATS 87.914,- - ausgewiesen. Des Weiteren wurden zwei "Tilgungspläne" – einer ausgehend von einem Kapital von ATS 1.352.000,-, der andere von einem Kapital von ATS 3.500.000,- - vorgelegt.

Mit Ergänzungersuchen vom 9. August 2001 hat das Finanzamt den Bw. um Klarstellung ersucht, inwieweit der Erstbescheid angefochten wird, ob das Berufungsbegehren eingeschränkt oder ausgedehnt wird und welche konkreten Änderungen beantragt werden. Überdies wurde unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Judikatur um allfällige Ergänzung der Berufsbegründung ersucht.

Im beim Finanzamt am 13. August 2001 eingelangten, vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter verfassten Antwortschreiben wird ausgeführt, dass es Wille der Vertragsparteien (nämlich des Bw. und der PL-GmbH) gewesen sei, die vom Bw. im Zusammenhang mit dem Liegenschaftskauf getätigten Investitionen vorzufinanzieren. Die lange Laufzeit der

Rückzahlung spreche ebenso eindeutig für das Vorliegen einer Darlehensvereinbarung wie die grundbürgerliche Besicherung, die im Falle einer typischen Mietvorauszahlung nicht als Besicherungsvariante gewählt worden wäre. Da auf Grund der Bestimmungen des Bestandvertrages sowie auf Grund des Schreibens der PL-GmbH vom 10. Jänner 2001 eine eindeutige Rückzahlungsvereinbarung, eine vereinbarte Laufzeit und eine Verzinsung des Darlehens gegeben sei, sei der vorliegende Vertrag als Darlehensvertrag einzustufen. Eine Beurteilung als Mietvertrag würde für den Bw. im Falle der vorzeitigen Vertragsauflösung zu einer der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechenden Belastung führen. Im Falle der vorzeitigen Tilgung innerhalb der nächsten Jahre würde die Rückzahlung der Vorauszahlung hohe negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Folge haben. Da im Bereich dieser Einkunftsart ein Verlustvortrag nicht vorgesehen sei, würde es zur vollen Besteuerung einer Einnahme kommen, die tatsächlich nicht erwirtschaftet worden sei.

In der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte deren wahrer wirtschaftlicher Gehalt maßgebend sei (§ 21 BAO). Die im Berufungsfall vorliegenden Beweismittel würden ihrem Anschein nach für einen Bestandvertrag sprechen. Nach nunmehriger Rechtsprechung des VwGH sei (für die Annahme eines Darlehensvertrages neben dem Bestandvertrag) das Vorliegen zweier verschiedener Vereinbarungen erforderlich. Die Judikatur ermögliche nicht, einen ausschließlichen Mietvertrag in einen Darlehensvertrag umzudeuten, weil Mietvorauszahlungen für nicht konsumierte Mietzeiträume rückerstattet werden müssen, sondern versuche vielmehr, bei Zusammentreffen mehrerer, zu einer Saldierung der Geldflüsse führender Rechtstitel eine Beurteilungshilfe zu geben, inwieweit von steuerpflichtigen Einnahmen zu sprechen sei. Unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis 94/15/0121 vom 10. Oktober 1996 setze eine Beurteilung als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung voraus. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag stünde einer Beurteilung als Darlehen nur insofern nicht entgegen, als es sich dabei um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde. Im gegenständlichen Fall sei aus den vorgelegten Unterlagen (Vertrag, Schreiben der PL-GmbH) zwar ein Bestandvertrag, nicht jedoch die Zuzählung eines Darlehens erkennbar. Aber auch aus den konkreten wirtschaftlichen Daten des Falles lasse sich ein Darlehen nicht ableiten. Ausgehend von einem monatlichen Mietzins von ATS 2,-/m² betrage die Jahresmiete ATS 120.768,-. Dies ergebe auf den Vorauszahlungszeitraum von 50 Jahren hochgerechnet den Betrag von ATS 6.038.400,-.

In der Differenz zwischen diesem Betrag und dem Barbetrag von ATS 3,5 Mio. könnte die Verzinsung eines (verdeckten) Darlehens in Höhe der Mietzinsvorauszahlung erkannt werden. Bei Rückrechnung auf einen fiktiven Tilgungsplan betrage aber der Zinssatz 2,43%. Kredite mit 50-jähriger Laufzeit würden jedoch unter fremdüblichen Bedingungen nicht zu derartigen Konditionen vergeben werden. Beim die laufende Miete übersteigenden Mehrbetrag könne es sich bestenfalls um die in Pkt. III. des Vertrages bedungene Wertsicherung handeln.

Im Vorlageantrag wird auf die unter einem vorgelegte Endabrechnung der PL-GmbH (mit der GP-GmbH) vom 24. Jänner 2000 verwiesen. In dieser sei unter den sonstigen Nebenkosten ausdrücklich die Bestandzinsvorauszahlung iHv. ATS 3,5 Mio., welche aus zivilrechtlichen Überlegungen von der PL-GmbH an den Bw. geflossen sei, enthalten. Der Leasingvertrag sei auf eine Laufzeit von fünfzehn Jahren abgeschlossen worden, somit werde auch die Mietzinsvorauszahlung auf eine Laufzeit von fünfzehn Jahren über die Leasingraten zurückgeführt. Laut Endabrechnung basiere die Verzinsung der Gesamtinvestitionskosten einschließlich der Bestandzinsvorauszahlung auf dem Dreimonatsvibor. Dieser betrage derzeit rund 5,5%, weshalb auch eine bankübliche Verzinsung der Bestandzinsvorauszahlung vorliege. Dadurch lasse sich der eindeutige Nachweis erbringen, dass der fragliche Betrag von ATS 3,5 Mio. ein von der PL-GmbH gewährtes Darlehen darstelle.

Die vorgelegte Endabrechnung nimmt Bezug auf einen zwischen der PL-GmbH als Leasinggeberin und der GP-GmbH als Leasingnehmerin abgeschlossenen Leasingvertrag vom 12. Mai 1998. Mit diesem – von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingesehenen – Immobilienleasingvertrag hat die PL-GmbH das von ihr auf dem vom Bw. gemieteten Grundstück zu errichtende Superädifikat an die GP-GmbH verleast.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist im vorliegenden Fall das Vorliegen eines Bestandvertrages. Nach Auffassung des Bw. liegt jedoch darüber hinaus auch eine Darlehensvereinbarung mit der PL-GmbH vor bzw. ist der im Rahmen des Bestandvertrages vereinbarten Vorauszahlung Darlehenscharakter zu unterstellen.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG gelten Einnahmen als in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Nach nunmehr gängiger höchstgerichtlicher Judikatur gelten auch Mietzinsvorauszahlungen grundsätzlich im Zeitpunkt der Zahlung (in voller Höhe) als zugeflossen; kommt es – etwa wegen vorzeitiger Vertragsauflösung – zur Rückzahlung, dann liegen Werbungskosten oder

Betriebsausgaben vor (VwGH vom 19. April 1988, 86/14/0049 bzw. vom 29. Jänner 1991, 91/14/0008). Diese Rechtsprechung wird auch vom BFH vertreten (siehe *Doralt* in RdW 1992, 26ff., mit entsprechenden Hinweisen).

Insbesondere in seinem Erkenntnis 94/15/0121 vom 10. Oktober 1996 hat der VwGH klar zum Ausdruck gebracht, dass die Beurteilung eines Vertrages als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzt. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei lediglich um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungsraten mit den Mietzinszahlungen handeln würde. Der VwGH behandelte die Mietvorauszahlung, die im damaligen Entscheidungsfall – wie im hier gegenständlichen Streitfall - bei vorzeitiger Vertragsauflösung zurückzuzahlen war, bereits mit der Zahlung als zugeflossen.

Ebenso hat der VwGH im bereits zitierten (einen Bezugsvorschuss betreffenden) Erkenntnis 91/14/0008 vom 29. Jänner 1991 unter Hinweis auf die einschlägige Literatur die für ein Darlehen sprechenden Umstände – nämlich eine eindeutige Vereinbarung über die Laufzeit bzw. Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung – dargelegt. In diesem Sinne hat der Gerichtshof mit Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0067, ausgesprochen, dass Darlehensverträge jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen enthalten.

Die Endgültigkeit des Zuflusses ist laut nunmehriger VwGH-Rechtsprechung grundsätzlich kein geeignetes Kriterium zur Abgrenzung der Vorauszahlung vom Darlehen. Diese Abgrenzung hat "aus den Umständen" zu erfolgen. Ist der Betrag mit künftigen Zahlungen zu verrechnen, ist im Zweifel ein Vorschuss (bzw. eine Vorauszahlung) anzunehmen (siehe insbesondere die Ausführungen von *Doralt*, aaO, mwN).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat das Finanzamt die berufungsgegenständliche Mietzinsvorauszahlung zu Recht im Streitjahr in voller Höhe erfasst:

Eine die Annahme eines Darlehens rechtfertigende Vertragsgestaltung iSd. oa. Judikatur liegt im zur Beurteilung stehenden Fall nicht vor. Der Vertrag vom 12. bzw. 29. Mai 1998 enthält weder Regelungen betreffend Höhe und Fälligkeit allfälliger Tilgungsraten noch eine Zinsenvereinbarung. Im – drei Jahre nach Vertragsschluss verfassten – Schreiben der PL-GmbH vom 10. Jänner 2001 ist ebenso wenig von einem Darlehen die Rede wie im Bestandvertrag selbst. Aber auch inhaltlich lässt sich aus diesem Schreiben keiner vom Bestandvertrag losgelöste

Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung erkennen. Bei dem in diesem Schreiben angeführten – im maßgeblichen Vertrag jedoch mit keinem Wort erwähnten – Zinssatz von 2,43% kann es sich in wirtschaftlicher Hinsicht allenfalls um den Abzinsungssatz (für die Vorausleistung auf erst künftig fällig werdende Ansprüche) bzw. um einen der Berücksichtigung der Wertsicherung des vereinbarten Mietzinses dienenden Zinssatz handeln. Unter Hinweis auf die ausführliche Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ist es auch nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz in keiner Weise fremdüblich, Darlehen mit einer Laufzeit von 50 Jahren mit einem derartig niedrigen Prozentsatz, welcher noch dazu offenbar jeglicher schriftlicher Fixierung entbehrt, zu verzinsen.

Das Fehlen einer ausreichend klaren Darlehensvereinbarung wird überdies schon durch das Berufungsvorbringen selbst evident: Während in der Eingabe vom 19. Juni 2000 anlässlich der Abgabe der Steuererklärungen noch von einer Laufzeit von 25 Jahren die Rede war, wird dem Berufungsschriftsatz vom 26. Jänner 2001 – in Übereinstimmung mit dem im Bestandvertrag vereinbarten Kündigungsverzicht des Bw. – eine Laufzeit von 50 Jahren zugrunde gelegt. Im Vorlageantrag wird schließlich eine Laufzeit von 15 Jahren ins Treffen geführt, welche sich jedoch nicht aus dem fraglichen Bestandvertrag, sondern ausschließlich aus dem davon zu unterscheidenden Leasingvertrag zwischen der PL-GmbH und der GP-GmbH ergibt.

Aber auch die im Zuge der verschiedenen Eingaben des Bw. begehrten, der Höhe nach unterschiedlichen Ansätze seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (zunächst ATS 140.000,-, dann ATS 70.000,-, zuletzt im Entwurf vom 23. Juli 2001 ATS 87.914,-) machen deutlich, dass die vom VwGH für die Qualifikation als Darlehen geforderte Eindeutigkeit der Vereinbarung nicht gegeben ist. Denn bei ausreichender Klarheit der (behaupteten) Darlehensvereinbarung und einer gegenseitigen Aufrechnung der Darlehensraten mit den Mietzinszahlungen wäre die genaue Höhe der dem Bw. im Streitjahr zugeflossenen Mieteinkünfte von Anbeginn an unzweifelhaft festgestanden.

Dem Finanzsenat erschließt sich auch nicht, weshalb aus dem genannten Leasingvertrag zwischen der PL-GmbH und der GP-GmbH bzw. der bezüglichen Endabrechnung der Darlehenscharakter der an den Bw. geleisteten Mietzinsvorauszahlung hervorgehen soll. Zum Einen liegen diesem Vertrag – laut Vorlageantrag – völlig andere Konditionen (Laufzeit von 15 Jahren gegenüber der zunächst behaupteten Laufzeit von 25 bzw. 50 Jahren; derzeitige Verzinsung von 5,5% gegenüber dem zunächst behaupteten Zinssatz iHv. 2,43%) als dem streitgegenständlichen Bestandvertrag zugrunde. Zum Anderen geht aus der Zusammenstellung der Gesamtinvestitionskosten lediglich hervor, dass die an den Bw. getätigte Bestandzinsvor-

auszahlung seitens der PL-GmbH als Aufwand, welcher von der GP-GmbH im Wege der Leasingraten rückgeführt wird, behandelt wird. Eine Darlehensgewährung an den Bw. wird damit jedoch nicht dargetan.

Wenn von Seiten des Bw. ua. vorgebracht wird, es sei Wille der Vertragsparteien gewesen, die vom Bw. getätigten Investitionen vorzufinanzieren, so ist insbesondere darauf zu verweisen, dass der VwGH einen Bestimmungszweck der Zuzählung nicht für einen ausreichenden Hinweis auf ein Darlehen erachtet (Erkenntnis vom 29. Jänner 1991, 91/14/0008).

Auch die grundbücherliche Besicherung ist kein geeignetes Argument für das Vorliegen eines Darlehensvertrages: Diese dient der Sicherstellung eines allfälligen Rückforderungsanspruches gegenüber dem Bw. Die "Endgültigkeit" einer Zahlung (in concreto die Frage der Vereinbarung einer Rückzahlungsverpflichtung im Falle der vorzeitigen Vertragsauflösung) ist jedoch laut nunmehriger Rechtsprechung (vgl. die oa. Judikate) bzw. Literatur (*Doralt*, aaO bzw. in der Folge auch in *RdW* 1998, 37) kein brauchbares Unterscheidungskriterium zwischen "echter" Vorauszahlung und Darlehen.

Wenn gleich dem Bw. zuzugestehen ist, dass eine allfällige vorzeitige Rückzahlung der noch unverbrauchten Mietzinsvorauszahlung in Hinkunft uU. tatsächlich zu einem – teilweise – Entfall der Ausgleichsfähigkeit allfälliger negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führen kann (zwar ist ein Verlustvortrag nicht möglich, wohl aber besteht etwa die Ausgleichsmöglichkeit mit anderen positiven Einkünften desselben Kalenderjahres), so ist darauf zu verweisen, dass dies – bei aller wirtschaftlichen Härte - eine Folge des im Ertragsteuerrecht geltenden Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung ist (bzw. wäre). In diesem Zusammenhang hat allerdings der Bw. selbst ausgeführt, dass eine Vertragsauflösung auf Grund der finanziellen Situation der GP-GmbH derzeitig nicht möglich sei. Wenn es im Weiteren heißt, der Bw. habe die ernsthafte Absicht, den Bestandvertrag vorzeitig aufzulösen, so ist darauf zu verweisen, dass er gemäß Punkt II. (2) des Vertrages ausdrücklich und unwiderruflich auf eine Aufkündigung vor dem 31. März 2048 verzichtet hat. Auf Grund der weit gehenden Rechte der Bestandnehmerin (zB. Möglichkeit der uneingeschränkten Unterbestandgabe, Vorkaufsrecht, bauliche Veränderungen ohne Zustimmung des Bw.) erscheint auch eine Auflösung des Vertrages vor Ablauf des Vorauszahlungszeitraumes von ihrer Seite sehr unwahrscheinlich.

Auf Grund all dieser Umstände, im Besonderen auf Grund des Fehlens einer eindeutigen Vereinbarung über Laufzeit, Höhe, Fälligkeit und Verzinsung, konnte das Finanzamt zu Recht von einer "echten" Mietzinsvorauszahlung ausgehen und den zugeflossenen Betrag in vollem Umfang im Streitjahr der Besteuerung unterziehen.

Graz, am 30. Dezember 2003