



GZ. RV/0282-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 21. September 2004 über die Berufung des Bw, vertreten durch GfB Treuhand Wien Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1994 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Der Bw ist praktischer Arzt.

Mit Mietvertrag vom 6.10.1982 mietete der Bw eine Wohnung mit einer Gesamtfläche von insgesamt 174 m². Einen Teil dieser Wohnung nutzte er in der Folge als Ordination, den übrigen Teil als Privatwohnung.

Die für den Berufungsfall maßgeblichen Bestimmungen des Mietvertrages haben folgenden Wortlaut:

§ 2 Mietzeit:

1. Das Mietverhältnis beginnt am 1. November 1982 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer vierteljährigen Kündigungsfrist zum Ende des Kalendermonats gerichtlich aufgekündigt werden.

§ 6. Unter Vermietung oder sonstige Überlassung

1. Soweit nicht eine gesetzliche Berechtigung gegeben ist, darf ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters das Mietobjekt weder entgeltlich noch unentgeltlich, ganz oder teilweise dritten Personen überlassen werden; Geschäftsräume dürfen ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters auch nicht im Wege eines allfälligen Gesellschaftsverhältnisses, Pachtvertrages usgl. dritten Personen überlassen werden. In keinem Falle ist es dem Mieter gestattet, Rechte aus diesem Vertrag an dritte Personen abzutreten.

§ 12. Sonstiges

...

Dem Mieter wird gestattet, zwei Zimmer der gegenständlichen Wohnung als Ordination zu nützen.

Im Gefolge einer die Jahre 1992 bis 1994 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer in Tz. 16 des über diese Prüfung erstatteten Berichtes folgendes fest:

„Ordinationserweiterung“

Im Zuge der im Kalenderjahr 1992 durchgeföhrten Ordinationserweiterung (die bisherige Privatwohnung wurde mit den bisherigen Ordinationsräumen zusammengeschlossen) wurde vom Abgabepflichtigen per 1.9.1992 das Mietrecht an der Privatwohnung aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben.

Laut dem, im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Mietvertrag (§ 6), wird dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit, Rechte aus diesem Vertrag an dritte Personen abzutreten, ausdrücklich abgesprochen.

Da die Einlage mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen ist, jedoch nach Ansicht der Betriebsprüfung für das gegenständliche Wirtschaftsgut (Mietrecht) kein Teilwert existiert, konnte die Aktivierung nicht anerkannt werden.“

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Prüfers folgende Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung führte der Bw im Wesentlichen aus, er betreibe an der streitgegenständlichen Adresse seit dem Jahr 1982 als praktischer Arzt eine Ordination. Diese befindet sich in gemieteten Räumlichkeiten. Die Gesamtnutzfläche der gemieteten Räumlichkeiten betrage 174 m². Hier von seien bis zum Jahr 1992 90 m² privat und 84 m² betrieblich genutzt worden. Die anlässlich des Mietvertragsabschlusses im Jahr 1982 entrichtete Investitionsabkömmling sei entsprechend aufgeteilt worden. Die umfangreichen Renovierungsarbeiten (zB der Austausch der Fenster) sei für jenen Teil, der auf die Ordinationsräume entfällt, als Betriebsausgabe geltend

gemacht worden. Im Jahr 1992 habe er seinen Wohnsitz verlegt und die Ordination um die bisher an der genannten Adresse privat genutzten Räume erweitert. Dadurch sei auch jener Teil der Mietrechte, der sich bisher im Privatvermögen befunden habe, zum Betriebsvermögen geworden. Buchmäßig sei das Mietrecht als Einlage betrachtet und über 10 Jahre abgeschrieben worden. Der Prüfer sei zu der Ansicht gelangt, dass das Mietrecht keinen Teilwert habe und daher eine Aktivierung nicht stattfinden könne. Unbestritten sei geblieben, dass gemäß § 6 Z 5 EStG Einlagen mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen seien. Unbestritten sei weiters, dass das Mietrecht eingelegt worden sei. Strittig sei lediglich, ob hiefür ein Teilwert existiere. Dies habe die Betriebsprüfung aufgrund des § 6 EStG des Mietvertrages verneint. Dies deshalb, weil nach dieser Bestimmung dem Bw die Möglichkeit, Rechte aus diesem Vertrag an dritte Personen abzutreten, ausdrücklich abgesprochen worden sei. Diese Ansicht des Prüfers sei jedoch durch den Wortlaut des Mietvertrages nicht gedeckt, da eine Überlassung an dritte Personen dann rechtlich möglich sei, wenn dies gesetzlich vorgesehen sei oder eine schriftliche Zustimmung des Vermieters vorliege. Abgesehen davon sei es im gegenständlichen Fall nicht zu einer Abtretung des Rechtes aus dem Mietvertrag an dritte Personen, sondern (wie vom Prüfer ausdrücklich festgehalten worden sei) zu einer Einlage der Mietrechte in das Betriebsvermögen gekommen. Diese Einlage sei im Zeitpunkt der Zuführung mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert sei der Betrag, den der Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei sei davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführe. Es sei der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb habe (vgl Doralt, EStG, § 6 Tz 119). Ein unter dem Tageswert liegender Teilwert sei auch nach der RLG-Reform aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips ausgeschlossen (Tz 120). Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergebe sich aus dem Wert des Zusammenhangs im Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb; der Teilwert sei der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb habe; dabei sei die Fortführung des Unternehmens zu unterstellen (Tz 121). Abgesehen davon, dass der Bw sehr wohl berechtigt sei, die Mietrechte an dritte Personen abzutreten (und hiefür ein Entgelt zu vereinnahmen), sei der Teilwert unter Berücksichtigung der Bedeutung des eingelegten Wirtschaftsgutes für den Betrieb zu ermitteln. Hier unterscheide sich der Teilwert vom gemeinen Wert. Unbestritten sei erstens, dass sich die Mietrechte, soweit sie auf die bis 1992 privat genutzten Räumlichkeiten entfielen, im Privatvermögen des Bw befunden hätten; zweitens dass die Mietrechte in das Betriebsvermögen eingebbracht worden seien; drittens dass diese mit dem Teilwert anzusetzen seien.

Die für die Bearbeitung der Berufung zu diesem Zeitpunkt zuständige Finanzlandesdirektion richtete mit Datum vom 26.9.2002 an den Bw folgenden Vorhalt:

„1. Nach den Akten wurde Ihre Ordination am 1. September 1992 vergrößert. Sie bringen vor, dass an diesem Tag der Teilwert des Mietrechtes, der auf diese Vergrößerung entfalle, S 677.250,00 betragen habe. Sie werden ersucht darzustellen, wie dieser Betrag berechnet wurde. Sollten ihm Investitionen zugrunde liegen, wird um Vorlage der zugehörigen Rechnungen ersucht. In dem Konnex genügt es, wenn Fotokopien beigebracht werden.“

2. Sie haben das Mietobjekt schon im Jahr 1982 bezogen. Jenes Mietrecht, das mit dem Mietobjekt verbunden ist, muss daher schon zu diesem Jahr von Ihnen erworben worden sein. Nach den Akten haben Sie damals in Konnex mit der Übergabe des Mietrechtes nur eine Investitionsablöse bezahlt. Wie der Name schon sagt, gelten Investitionsablösen Investitionen, die in das Mietobjekt getätigten wurden, und nicht Mietrechte ab. Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens wird jenes Entgelt, das direkt ein Mietrecht abgilt, Mietrechtsablöse genannt (siehe dazu auch die Darlegungen in Kohler, Steuerleitfaden für Vermietung, Wien 1996 auf Seite 154). Wie hoch ist der Geldbetrag, der im Jahr 1982 direkt für den Erwerb des Mietrechtes gezahlt wurde? Bitte geben Sie nach Möglichkeit auch Name und Adresse von Personen bekannt, welche die Tatsache und den Zweck der Leistung dieses Geldbetrages bezeugen können.“

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte der Bw folgendes vor:

„1. Mietrecht 1982:

Im Jahr 1982 wurde für die betrieblich genutzte Mietwohnung kein Mietrecht aktiviert. Die Aktivierung betraf im Jahr 1982 nur die Investitionsablöse. Diesbezüglich wurde ein Betrag von S 450.000,00 bezahlt und übergeben. Die Übergabe des Geldbetrages im Jahr 1982 wurde direkt an den Vermieter geleistet. Bei dieser Übergabe war der Bruder des Bw anwesend. Diese betriebliche Investitionsablöse steht nicht mit dem nunmehr in Streit befindlichen Mietrecht in Verbindung. Jeweils ergibt sich nur der Konnex hinsichtlich eines Teiles des im Rahmen des Mietrechtes aktivierten Aufwandes für die bisher betrieblich genutzte Mietwohnung.

2. Teilwert des Mietrechtes:

Der Teilwert des Mietrechtes ist zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung von bisher privater Nutzung auf eine betriebliche Nutzung festzustellen. Somit ist der Bewertungsstichtag der 1. September 1992. Die im Rahmen des Mietrechtes deshalb zu aktivierenden Beträge setzen sich aus folgenden Details zusammen:

Anteil der Gesamtinvestitionsablöse vom 06.10.1982:

Gesamt geleisteter Betrag	ATS 450.000,-
Minus bisher betrieblich verbuchte Investitionsablöse (48,2 %)	- ATS 216.000,-
= Betrag der Einlage – Restbetrag	ATS 234.000,-
+ Aktivierung Fenster zum Zeitpunkt 24.05.1983 im Bruttobetrag	ATS 177.438,-

+ Private Adaptierungsarbeiten ohne Nachweise:

- Bodenverlegung
- Tapezierung
- Aktivierungspflichtige Instandhaltungen usw
- Wandvertäfelung

Nachdem der Gesamtbetrag dieser im Rahmen des Mietrechtes zusammengefassten aktivierungsfähigen und aktivierungspflichtigen Beträge teilweise nicht aufgrund von privaten Rechnungen nachvollziehbar ist, wurde eine Vergleichsrechnung im Jahre 1992 angestellt. Diese Vergleichsrechnung stellt sich wie folgt dar:

Mietzins inklusive Betriebskosten bisher	ATS	45,-	je Quadratmeter
Vergleichbarer ortsüblicher Mietzins			
(im renovierten Zustand)	ATS	120,-	je Quadratmeter
Differenz Mietrecht	ATS	75,-	je Quadratmeter
Multipliziert mit dem Ausmaß			90,3 m ²
Ergibt einen Vorteil von	ATS	6.722,50	pro Monat.

Bei Inanspruchnahme eines Hebesatzes von 100, welcher im Rahmen von Immobilientreuhandunternehmungen üblich ist, und unter Anwendung einer 10-jährigen Nutzungsdauer, ergibt sich somit das Mietrecht mit einem errechneten Betrag von S 677.250,00. Dies war sodann die Basis für die Durchführung der Abschreibung in den Jahren 1992 bis 1994.“

Der unabhängige Finanzsenat richtete an den Bw mit Datum vom 2.2.2004 einen weiteren Vorhalt. Dieser lautete wie folgt:

„Sie wenden sich in Ihrer Berufung gegen den Ansatz des Teilwertes des von Ihnen eingelegten Mietrechtes mit null.“

1) In Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2002 haben Sie ausgeführt, der Mietzins habe bisher inklusive Betriebskosten 45 S je Quadratmeter betragen.

-) Schlüsseln Sie bitte diesen Betrag in Mietzins und Betriebskosten auf.

2) In Ihrer Vorhaltsbeantwortung haben Sie weiters ausgeführt, der vergleichbare ortsübliche Mietzins (im renovierten Zustand) habe zum Einlagezeitpunkt 120 S je Quadratmeter betragen.

-) Weisen Sie bitte den von Ihnen behaupteten vergleichbaren ortsüblichen Mietzins von 120 S je Quadratmeter (im renovierten Zustand) nach.
- 3) Sie führen in einem Klammerausdruck „im renovierten Zustand“ als maßgebliche Eigen-schaft für die Ermittlung des Vergleichsmietzinses an.
-) Was ist mit „im renovierten Zustand“ gemeint?
-) Haben Sie vor der Einlage des Mietrechtes zum 1. September 1992 Renovierungsmaß-nahmen in dem bisher privat genutzten Teil der Wohnung getätig?
-) Sind mit „im renovierten Zustand“ die in der Vorhaltsbeantwortung erwähnten Maßnahmen: (Aktivierung Fenster zum 24.5.1983 im Bruttobetrag von 177.483 S sowie private Adaptierungsmaßnahmen ohne Nachweis:
- Bodenverlegung,
 - Tapezierung,
 - Aktivierungspflichtige Instandhaltungen usw.,
 - Wandvertäfelung)
- gemeint?
- 4) Sie haben in Ihrem Mietvertrag einen Mietzins von 22 S je Quadratmeter vereinbart. Dies entspricht dem zum Vertragsabschlusszeitpunkt gültigen Kategoriemietzins für eine Wohnung der Kategorie A. Der Kategoriemietzins für eine Wohnung der Kategorie A betrug im Zeitpunkt der Einlage des Mietrechtes 29,60 S. Nach Ansicht des Referenten wäre bei einer Neuver-mietung zum 1. September 1992 lediglich dieser Mietzins zu bezahlen gewesen.
-) Nehmen Sie dazu bitte Stellung.“

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw wie folgt:

„1. Aufschlüsselung des Mietzinses in Mietzins und Betriebskosten:“

Gemäß der Mietzinsvorschreibung vom August 1991, gliedert sich der in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2002 angeführte Mietzins inklusive Betriebskosten von ATS 45,-/m² wie folgt auf:

Mietzins pro Quadratmeter	ATS 30,65
Betriebskosten	ATS 13,16
Summe	ATS 43,81

Die Differenz von ATS 43,82 zu ATS 45,-/m² ist durch die steigenden Betriebskosten des Jahres 1991 bzw. 1992 zu erklären.

Beiliegend finden Sie Kopien der Mietzinsvorschreibung vom August 1991 und die sich daraus ergebenden Berechnungen.

2. Nachweis hinsichtlich des vergleichbaren ortsüblichen Mietzinses von ATS 120,-/m² (im renovierten Zustand):

Wir erlauben uns hiermit im Namen und Auftrag unseres Klienten festzuhalten, dass der Mietzins von ATS 120,-/m² eine Einschätzung seitens des Klienten darstellt, welche im Mietspiegel 1992 seine Deckung findet.

Der Mietspiegel 1992 sagt aus, dass in Wien für gute Lagen ein Quadratmeterpreis für Büro zwischen ATS 99,- und ATS 129,- zu erzielen war. Dieser angegebene Quadratmeterpreis für Büros ist ein Hauptmietzins („Kaltmiete“ pro Monate exklusive Betriebskosten, Heizkosten, ohne Mehrwertsteuer und sonstige Nebenkosten. Diesem Mietspiegel 1992 ist darüber hinaus zu entnehmen, dass die Verkehrslage und Infrastruktur, insbesondere die Erreichbarkeit durch öffentliche Verkehrsmittel, sich durch nochmalige Zuschläge positiv auswirken kann.

In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass für die Ordination eine gute Erreichbarkeit für die Patienten gegeben ist.

3. ,Renovierter Zustand':

Hinsichtlich des renovierten Zustandes ist festzuhalten, dass die Arztpraxis ein renoviertes Bestandsobjekt übernommen hat. Zu den durchgeführten Renovierungsarbeiten zählen einerseits die Adaptierung der Fenster und andererseits private Adaptierungsarbeiten wie Bodenverlegung, Tapezierung, aktivierungspflichtige Instandhaltung usw. und eine Wandvertäfelung, welche aus heutiger Sicht mit Belegen nicht mehr nachzudokumentieren ist.

Es ist in dem Zusammenhang festzuhalten, dass hier privat Aufwendungen getätigt wurden, wovon die spätere Arztordination profitierte.

4. Kategoriemietzins ATS 29,60 zum Zeitpunkt der Einlage:

Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass in gegenständlichem Fall, für Erlangen des Mietrechtes hier **nicht der Kategoriemietzins** von ATS 29,60 zum Ansatz zu nehmen ist, da das gegenständliche Bestandsobjekt über 130m² hat und demgemäß gemäß **§ 16 Abs. 1 Ziff. 4** hier ein **frei vereinbarer Mietzins** zur Anwendung kommt.

Demgemäß wurde daher auch der Mietzins von ATS 120,- gewählt, welcher durch den oben genannten Mietzinsspiegel für Wien auch nachvollziehbar und glaubhaft gemacht werden kann.“

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens hielt der unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt als Amtspartei (§ 276 Abs 7 BAO) zur Stellungnahme vor, wobei das Finanzamt auch ersucht wurde, eine Stellungnahme der Betriebsprüfung zu übermitteln.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Gruppenleiter der Betriebsprüfung folgendes aus:

„Im Kalenderjahr 1992 wurde für das Objekt ein Mietvertrag abgeschlossen.

Die Nutzfläche des Mietobjektes beträgt 174 m².

Dem Mieter wurde gestattet, 2 Zimmer des Mietobjektes (Wohnung) als Ordination, die verbleibenden Räumlichkeiten für Wohnzwecke zu nutzen.

In diesem Zusammenhang wurde an den Vormieter ein Betrag von ATS 450.000,00 bezahlt. Dieser Betrag (Gesamtinvestitionsabkömmling) wurde im Kalenderjahr 1982 entsprechend dem Nutzungsverhältnis Ordination zu Wohnung aufgesplittet.

Der auf die Ordination entfallende Anteil der Investitionsabkömmling (ATS 216.000,00) wurde in das betriebliche Rechnungswesen aufgenommen und unter Zugrundelegung einer 10-jährigen Nutzungsdauer im Wege der Absetzung für Abnutzung in Ansatz gebracht.

Im September 1992 wurde der bisher als Wohnung genutzte Anteil mit den bestehenden Ordinationsräumlichkeiten zusammengeschlossen; somit wird ab diesem Zeitpunkt das gesamte Mietobjekt für Ordinationszwecke genutzt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist im Zeitpunkt der Zusammenlegung der Wohnräume mit den bisher bestehenden Ordinationsräumlichkeiten (9/1992) der vorgenommene Ansatz eines ‚Mietrechtes‘ nicht zulässig, da im Zeitpunkt des Bezuges o.a. Mietobjektes (1982) kein derartiges Recht erworben wurde.“

Das Finanzamt als Amtspartei gab folgende Stellungnahme ab:

„1. Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob hier überhaupt ein einlagefähiges „Mietrecht“ vorliegt, weil nach Aktenlage hatte der Berufungswerber gem. § 6 seines Mietvertrages ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters weder das Recht, das Mietobjekt ganz oder teilweise an Dritte zu überlassen, noch Rechte aus diesem Vertrag an dritte Personen abzutreten. Weiters wird unter § 12 festgehalten, dass dem Mieter gestattet wird, (nur) 2 Zimmer der gegenständlichen Wohnung als Ordination zu benützen.“

Nach Ansicht des Finanzamtes wurde hier also kein „Mietrecht“ eingelegt (s. diesbezüglich auch VwGH v. 15.9.1993, 91/13/0053).

Die Rz 2480 aus den EStR (an die der UFS ohnehin nicht gebunden ist) ist übrigens aus dem dort zitierten Erkenntnis nicht ableitbar.

2. Selbst wenn man das Vorliegen eines Mietrechtes bejahen würde, wäre die Abschreibung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer (??) vorzunehmen (vgl. VwGH v. 12.1.1993, 88/14/0077).

3. Nach Ansicht des Finanzamtes können daher allenfalls die abgelösten und im Zeitraum 1982-1992 vorgenommenen Investitionen zum Teilwert (d.h. jeweils unter Berücksichtigung der ‚Abwohnung‘ durch die private Verwendung) eingelegt werden.“

Ergänzend zu einem bereits in der Berufung gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragte der Bw mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

In der am 21. September 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde – nach nochmaliger ausführlicher Darlegung des bereits schriftlich getätigten Berufungsvorbringens durch die steuerlichen Vertreter - ergänzend ausgeführt:

Nach Ansicht des Bw sei das Vorliegen eines Mietrechtes unstrittig, lediglich bezüglich der Bewertung dieses Mietrechtes bestehe Streit. Der Vermieter habe im Jahr 1992 der Nutzung der gesamten Wohnung als Ordination ausdrücklich zugestimmt. § 6 und § 12 des Mietvertrages stünden zueinander in Korrelation. Bei dem Mietvertrag habe es sich um ein Vertragsmuster gehandelt. Der Wechsel oder die Einlage vom Privat- in das Betriebsvermögen sei keine Weitergabe im Sinne des § 6. Trotzdem sei 1992, eine Zustimmung eingeholt worden, dass nunmehr alle Zimmer als Ordination genutzt werden konnten.

Nach Ansicht des Finanzamtes bestehe kein Mietrecht, da ein solches nicht entgeltlich erworben worden sei.

Der Senat hat erwogen:

Bei Einlage eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes in ein Einzelunternehmen handelt es sich nicht um einen Erwerbsvorgang, sondern um eine bloße Verschiebung eines Wirtschaftsgutes von der Privatsphäre in die Sphäre des Betriebsvermögens. Mangels eines Erwerbsvorganges steht § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG hinter der Einlagenbestimmung des § 6 Z 5 EStG zurück, die Bewertung mit dem Teilwert geht danach sowohl bei in der

Privatsphäre selbst geschaffenen als auch bei unentgeltlich erworbenen unkörperlichen Wirtschaftsgütern dem Aktivierungsverbot vor (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 14.5; ebenso EStR Tz 632 und 2500; *Doralt*, EStG⁴, § 4 Tz 108).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 sind die Vorschriften für Entnahmen und Einlagen entsprechend dem Vermögensvergleich anzuwenden. Die Einlage von Umlaufvermögen ist als Betriebsausgabe auszuweisen, eingelegtes Anlagevermögen ist mit der AfA zu berücksichtigen (vgl *Doralt*, EStG⁴, § 6 Tz 345).

Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG der Betrag, den der Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Der Bw hat das Mietobjekt auf Grund eines Mietvertrages gemietet. Er war daher Inhaber eines Mietrechtes.

Für den Bw besteht laut § 6 des Mietvertrages (Untervermietung und sonstige Überlassung) die Möglichkeit, mit schriftlicher Zustimmung des Vermieters das Mietobjekt entgeltlich oder unentgeltlich, ganz oder teilweise dritten Personen zu überlassen. In keinem Fall ist es dem Bw gestattet, Rechte aus diesem Vertrag an dritte Personen abzutreten.

Die Überlassung an Dritte bedeutet aus dem Zusammenhang des Mietvertrages die Gestattung der unentgeltlichen Nutzung oder die Gestattung der entgeltlichen Nutzung (durch Untervermietung). Diese ist dem Bw mit schriftlicher Zustimmung des Vermieters gestattet.

Eine Abtretung (Veräußerung, Schenkung, etc) des Mietrechtes an Dritte ist dem Bw laut Mietvertrag nicht gestattet.

Im Zusammenhang mit der Streitfrage der Ermittlung des Teilwertes des Mietrechtes kommt es darauf an, was ein Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die Einräumung des Hauptmietrechtes an den eingelegten Wohnungsteilen angesetzt hätte.

Im Berufungsfall hat der Bw ein nicht übertragbares Mietrecht eingelegt. Dieses Mietrecht ist anlässlich der Einlage mit dem Teilwert zu bewerten. Es ist zu fragen: „Was würde ein Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für dieses nicht übertragbare Mietrecht ansetzen?“

Der Bw war vertraglich nicht berechtigt, das Hauptmietrecht an einen Dritten zu übertragen. Ein Recht, das nicht übertragbar ist, hat am Markt keinen Wert. Ein Erwerber des Gesamtbetriebes würde für ein Mietrecht, das er nicht erwerben kann, weil dies vertraglich ausgeschlossen ist, nichts bezahlen und damit auch nichts ansetzen. Da ein Erwerber nichts

bezahlen bzw ansetzen würde und ein solches Mietrecht am Markt keinen Wert hat, hat dieses Mietrecht daher einen Teilwert von null.

Der Bw argumentiert, dass eine Überlassung an dritte Personen dann rechtlich möglich sei, wenn dies gesetzlich vorgesehen sei oder eine schriftliche Zustimmung des Vermieters vorliege. Dieses Vorbringen übersieht, dass es bei der Einräumung eines Untermietrechtes um ein anderes Recht als das eingelegte Recht geht.

Der Bw hat das im Jahr 1982 erworbene Mietrecht im Jahr 1992 in den Betrieb eingelegt. Dieses Mietrecht kann der Bw nicht übertragen. Sollte der Bw den gesamten Betrieb veräußern, so könnte er dem Erwerber das Mietrecht nicht mitübertragen. Er könnte jedoch dem Erwerber (mit schriftlicher Zustimmung des Vermieters) ein Untermietrecht einräumen. Bei einem derartigen Untermietrecht handelt es sich jedoch um ein anderes Recht als bei dem eingelegten Mietrecht. Der Bw hat in den Betrieb kein Untermietrecht, sondern ein Mietrecht eingelegt. Ob und was ein solches Untermietrecht allenfalls wert ist, kann im Streitfall jedoch dahinstehen, da ein derartiges Recht nicht in den Betrieb eingelegt wurde.

Aus der Bezugnahme des Bw auf die vom Vermieter gegebene Zustimmung zur Nutzung der ganzen Wohnung als Ordination ist für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen. Denn dies vermag nichts daran zu ändern, dass der Bw nach § 6 des Mietvertrages nicht berechtigt ist, Rechte aus dem Mietvertrag an dritte Personen abzutreten.

Die Berufung erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, 29. September 2004