



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Herwig Panowitz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenschuld beträgt in Euro 3.803,11.

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

Die Bw. betreibt einen Friseursalon. Im Jahr 1997 hat die Bw. das für die Ausübung dieser Tätigkeit gemietete Geschäftslokal aufgrund einer am 28./30. August 1996 (Bl. 55/1997, E-Akt) mit den Österreichischen Bundesbahnen (ÖBB), die das Gebäude, in dem sich das Geschäftslokal befand, für die Erweiterung der Westbahnstrecke benötigten, getroffenen Vereinbarung aufgegeben. Die ÖBB zahlten der Bw. für die Räumung eine Entschädigung in Höhe von 390.000,00 S.

Die Bw. hat den Betrag von 390.000,00 S im Jahr 1996 einer Rücklage gemäß § 12 EStG zugeführt und diese Rücklage im Jahr 1997 auf Anlagenzugänge im neuen Geschäftslokal übertragen, und zwar zum Teil auf die Adaptierung des neuen Geschäftlokals und zum Teil auf die neu angeschaffte Betriebsausstattung.

Im Zuge einer u.a. die Einkommensteuer für das Jahr 1997 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin fest (Tz. 27 BP-Bericht), die Entschädigung sei für die Aufgabe des Mietverhältnisses bezahlt worden. Da das Mietrecht ein unkörperliches Wirtschaftsgut sei, sei eine Übertragung der im Jahr 1996 gebildeten Rücklage nur auf unkörperliche Wirtschaftsgüter zulässig. Die vorgenommene Übertragung auf körperliche Wirtschaftsgüter sei hingegen nicht zulässig.

Die BP löste deshalb die im Jahr 1996 gebildete Rücklage in Höhe von 390.000,00 S gewinnerhöhend auf und berücksichtigte für den nunmehr mit den tatsächlichen Anschaffungskosten ausgewiesenen Anlagenzugang einen Investitionsfreibetrag in Höhe von 12 %.

In der Berufung gegen den dieser Feststellung der BP folgenden, im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 hält die Bw. der Feststellung der BP entgegen, der Betrag von 390.000,00 S sei als Investitionsablässe bzw. als Kostenersatz für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einrichtung eines Ersatzstandortes bezahlt worden. Zum Beweis legte die Bw. ein Schreiben der ÖBB vom 14. Mai 2001 (Bl. 43/1997, E-Akt) sowie das Gutachten eines von den ÖBB beauftragten gerichtlich beeideten Sachverständigen (Bl. 44/1997, E-Akt) vor. Da der Gutachter den Auftrag hatte, den Wert der abzulösenden Geschäftsausstattung festzustellen, könne von einer Bestandsvertragsablässe keine Rede sein.

In ihrer zur Berufung ergangenen Stellungnahme beruft sich die Prüferin auf einen die Überweisung der Entschädigungssumme enthaltenden Kontoauszug vom 22. Oktober 1996, dem zufolge die ÖBB den Überweisungsbetrag selbst als Abschlagszahlung für die Aufgabe des

Bestandsvertrages bezeichnet hätten. Weiters sei im Gutachten nur ein Zeitwert von 126.500,00 S für die Geschäftsausstattung ausgewiesen. Der tatsächlich bezahlte Betrag von 390.000,00 S sei dem Gutachten nicht zu entnehmen, ein Zusammenhang zwischen Gutachten und Überweisungsbetrag daher nicht ersichtlich. In einem Schriftstück vom 30. August 1996 sei von Ablöse des Mietvertrages die Rede.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wendet die Bw. ein, der Begriff Abschlagszahlung im Überweisungsbeleg sei von der Buchhaltung der ÖBB, die ansonsten tatsächlich fast ausschließlich Abschlagszahlungen leiste, irrtümlich gewählt worden. Es handle sich keineswegs um eine Abschlagszahlung, sondern um eine Investitionsablöse. Dass ein höherer Betrag als im Gutachten ausgewiesen bezahlt wurde, hängt damit zusammen, dass nicht nur die Altinvestitionen abgelöst wurden, sondern auch die notwendigen Neuinvestitionen abgedeckt werden sollten und dass es zu einer raschen Einigung in dieser Angelegenheit kommt.

Im bereits erwähnten Gutachten wird auf Blatt 7 ausgeführt, dass die Ermittlung der Entschädigungssumme insoweit erfolgt, als es die Belange der Lokalausstattung betrifft, und dass, um allenfalls offenen Rechtsfragen nicht in unzulässiger Weise vorzugreifen, die Werte in zwei Rubriken aufgelistet werden, und zwar einerseits als Neuwert und andererseits als Zeitwert. Das Gutachten stellt auf Blatt 8 einen Neuwert von S 203.000,- und einen Zeitwert von 126.500,00 S fest.

Das Schreiben der ÖBB vom 28. August 1996, mit dem sich die Bw. am 30. August 1996 einverstanden erklärt und damit die Bedingungen für die Räumung akzeptiert hat, spricht im Betreff von Ablöse des Mietvertrages, im Text von Geschäftsablöse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, ob die der Bw. für die Aufgabe ihres Geschäftslokals bezahlte Entschädigung eine solche für das Ausscheiden körperlicher Wirtschaftsgüter ist und die durch das Ausscheiden realisierten stillen Reserven daher auf die Anschaffungskosten der im Jahr 1997 zugegangenen körperlichen Wirtschaftsgüter übertragen werden können, oder ob die Entschädigung eine solche für die Aufgabe der unkörperlichen Bestandrechte am Geschäftslokal ist, hinsichtlich derer eine Übertragung auf körperliche Wirtschaftsgüter nicht möglich ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1988 können die bei Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirt-

schaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

Auch das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern gegen Ablöse bzw. Entschädigung stellt eine Veräußerung in diesem Sinne dar.

Gemäß Abs. 2 Z.1 leg.cit. ist eine Übertragung nur zulässig, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat.

Gemäß Abs. 3 Z.1 leg.cit. ist eine Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten körperlicher Wirtschaftsgüter nur zulässig, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von körperlichen Wirtschaftsgütern stammen.

Um die Frage beantworten zu können, ob die Entschädigungsleistung der Bildung bzw. Übertragung stiller Reserven überhaupt zugänglich ist, muss zunächst geprüft werden, ob durch die Aufgabe bzw. Räumung des Geschäftslokals Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausgeschieden sind.

Durch die Aufgabe des Standortes hat die Bw. zweifelsohne das Mietrecht am Geschäftslokal verloren. Für die Bildung bzw. Übertragung stiller Reserven kommen auch solche aus der Veräußerung von Rechten in Betracht, auch wenn ein Buchwert dafür nicht angesetzt wurde. Die Ablösezahlung für die Aufgabe eines Mietrechts ist eine Veräußerung eines Rechtes (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuer-Gesetz³, § 12 Tz. 11).

Soweit daher für den mit der Aufgabe des Standortes verbundenen Verlust des Mietrechts eine Entschädigung bezahlt wurde, liegt die Veräußerung eines Rechtes vor und können die dabei aufgedeckten stillen Reserven nur auf die Anschaffungskosten unkörperlicher Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Die Bw. hat im gemieteten Geschäftslokal jedoch auch Investitionen getätigt, was sowohl das Anlagenverzeichnis als auch das zur Bewertung dieser Investitionen eingeholte Gutachten belegen. Investitionen des Mieters, die über einen Erhaltungsaufwand hinausgehen, sind Aufwendungen auf ein körperliches Wirtschaftsgut und nicht Aufwendungen auf das Mietrecht (Doralt, a.a.O., § 12 Tz. 42; VwGH 4.2.1976, 1338/75).

Die Aufgabe des Standortes hat daher nicht nur zum Ausscheiden des unkörperlichen Wirtschaftsgutes "Mietrecht", sondern auch zum Ausscheiden des körperlichen Wirtschaftsgutes "Geschäftsausstattung" geführt. Da die Anschaffung bzw. Herstellung der Adaptierung in den

Jahren 1978 und 1979 erfolgte, ist die für die Übertragung stiller Reserven geforderte sieben-jährige Betriebszugehörigkeitsdauer gegeben. Soweit daher für den mit der Aufgabe des Standortes verbundenen Untergang der Geschäftsausstattung eine Entschädigung bezahlt wurde, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten körperlicher Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Als nächstes gilt es zu beurteilen, wofür die Entschädigung von 390.000,00 S bezahlt wurde, nämlich nur für die Aufgabe des Mietrechts, nur für den Untergang der Geschäftsausstattung oder für beides.

Das Berufungsvorbringen sowie der Schriftverkehr mit den ÖBB in Verbindung mit dem Gutachten, das ja zum Zweck der Bewertung der im Mietobjekt befindlichen Geschäftsausstattung eingeholt wurde, lassen darauf schließen, dass für die körperlichen Wirtschaftsgüter jedenfalls eine Entschädigung bezahlt werden sollte.

Es ist andererseits aber nicht glaubwürdig und würde auch nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen, dass ein auf Drängen des Vermieters eingetretener Verlust des Mietrechts entschädigungslos hingenommen wird. Auch die nicht einheitliche Diktion – so ist im Schreiben der ÖBB vom 28. August 1996 sowohl von Ablöse des Mietvertrages als auch von Geschäftsabläse die Rede, im Überweisungsbeleg der ÖBB von Abschlagszahlung für die Aufgabe eines Bestandvertrages, im Schreiben der ÖBB vom 14. Mai 2001 u.a. von Investitionsabläse – sowie der Umstand, dass sich das Gutachten ausdrücklich nur auf die Bewertung der Geschäftsausstattung bezogen hat, sprechen dafür, dass die Entschädigungsleistung sämtliche mit der Räumung des Geschäftslokals verbundenen Nachteile, somit sowohl den Untergang der von der Bw. getätigten baulichen Investitionen als auch den Verlust des Mietrechts umfassen sollte.

Die Entschädigungsleistung war darüber hinaus dem Berufungsvorbringen und dem Schreiben der ÖBB vom 14. Mai 2001 zufolge auch als Kostenersatz für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines Ersatzstandortes gedacht. Dabei handelt es sich aber um Zahlungen, die zwar im Zusammenhang mit dem Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes stehen, aber nicht für das Wirtschaftsgut selbst geleistet werden und für die daher eine Übertragung stiller Reserven überhaupt nicht möglich ist (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 12, Tz. 10).

Damit ergibt sich das Problem einer Zuordnung der Entschädigung von 390.000,00 S zu den körperlichen Wirtschaftsgütern einerseits und zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern bzw. zum Kostenersatz für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einrichtung eines Ersatz-

standortes andererseits. Dass diese Zuordnung angesichts des vorliegenden Sachverhalts und der von den Parteien eingenommenen konträren Positionen besonders schwierig ist, liegt auf der Hand. Weder das Berufungsvorbringen noch der Schriftverkehr mit den ÖBB noch das Gutachten lassen eine eindeutige Aufteilung der Entschädigung zu. Dies wohl auch deshalb, weil zentrales Anliegen der Bw. und der ÖBB bei ihren Verhandlungen über die Entschädigung offenkundig nicht so sehr der Gegenstand, sondern verständlicherweise die Höhe der Entschädigung gewesen sein dürfte.

Angesichts dieser Schwierigkeiten kommt als einzig gangbare Lösung nur eine Häuferteilung der Entschädigung, somit 195.000,00 S als Entschädigung für das Ausscheiden körperlicher Wirtschaftsgüter und 195.000,00 S für die Aufgabe des Mietrechts bzw. für die Abgeltung sonstiger Aufwendungen, in Betracht. Der unabhängige Finanzsenat hält eine Häuferteilung auch aus den im Folgenden dargelegten Gründen für vertretbar.

Ansatzpunkt für eine Ermittlung der auf die körperlichen Wirtschaftsgüter entfallenden Entschädigung ist wohl der im Gutachten ausgewiesene Zeitwert von rd. einem Drittel der Gesamtentschädigung. Der unabhängige Finanzsenat hält die Anknüpfung an diesen Zeitwert aber deshalb für problematisch, weil der Zeitwert nichts darüber aussagt, welcher Teil der Entschädigung letztlich tatsächlich vereinbarungsgemäß für die körperlichen Wirtschaftsgüter bezahlt wurde. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 14.5.1991, 91/14/0025 festgestellt, dass im Falle einer von einer Versicherung geleisteten Entschädigung der Veräußerungserlös im Sinne des § 12 Abs. 1 EStG durch die tatsächliche Entschädigungsleistung repräsentiert werde, ungeachtet eines Abweichens dieses Betrages vom Zeitwert.

Ein Anknüpfen an den Zeitwert wäre daher nur dann gerechtfertigt, wenn dieser erwiesenermaßen die tatsächliche Entschädigungsleistung für die baulichen Investitionen darstellen würde.

Nun stammt das Gutachten aus dem September des Jahres 1994, der Räumungsvergleich zwischen der Bw. und den ÖBB wurde im August des Jahres 1996, somit rd. zwei Jahre später unterfertigt. Es ist durchaus glaubwürdig, dass sich die Bw. mit dem Zeitwert als Ersatz für den mit der Aufgabe des Standortes verbundenen Verlust der Investitionen nicht zufrieden gegeben und eine weitergehende Entschädigung verlangt hat.

Erhärtert wird diese Annahme dadurch, dass das Gutachten keineswegs bloß den Zeitwert als mögliche Entschädigungssumme aufgezeigt hat. Im Hinblick auf die gegebene Bewertungsproblematik hat der Gutachter nämlich ("um allenfalls offenen Rechtsfragen nicht in unzulässiger Weise vorzugreifen") die Entschädigungssumme insofern offengelassen, als er

sowohl den Zeitwert als auch den Neuwert der Geschäftsausstattung aufgelistet hat. Der errechnete Neuwert von 203.000,00 S entspricht aber in etwa der Hälfte der tatsächlich geleisteten Entschädigung von 390.000,00 S.

Die Hälfte der Gesamtentschädigung bildet zugleich aber auch die Obergrenze des den körperlichen Wirtschaftsgütern zuordenbaren Entschädigungsteils. Dass die ÖBB nur für die Investitionen der Bw. eine über den Neuwert hinausgehende Entschädigung bezahlt hätten, ist auszuschließen, zumal das Gutachten eine Bandbreite für die Entschädigungssumme zwischen Zeitwert und maximal Neuwert vorgegeben hat und ein völliges Ignorieren des Gutachtens, dessen Einholung dann auch sinnlos gewesen wäre, den ÖBB nicht unterstellt werden kann. Die zweite Hälfte der Entschädigung war daher der Aufgabe der Bestandsrechte am Geschäftslokal und dem Kostenersatz für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einrichtung eines Ersatzstandortes zuzuordnen.

Dem Berufungsbegehren war daher insoweit teilweise Folge zu geben, als die Entschädigung mit einem Teilbetrag von 195.000,00 S als für das Ausscheiden körperlicher Wirtschaftsgüter geleistet anzuerkennen war. Da die Adaptierung im Zeitpunkt des Ausscheidens per 30. April 1997 noch einen Buchwert von 8.550,00 S hatte, beträgt die auf den Zugang körperlicher Wirtschaftsgüter übertragbare stille Reserve 186.450,00 S (195.000,00 S abzüglich 8.550,00 S).

Die stille Reserve wird, dem von der Bw. für den Fall einer bloß teilweisen Stattgabe geäußerten Begehren folgend, auf die Anschaffungskosten der Adaptierung des neuen Geschäftslokals übertragen.

Der von der BP berücksichtigte IFB des Jahres 1997 wird entsprechend angepasst.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1997 war daher wie folgt zu ermitteln:

Kto Nr. 120: Adaptierung ("Geschäftslokal neu"):

	lt. Bilanz	lt. Berufungs- entscheidung	Vermögens- änderung	Erfolgs- änderung
Buchwert EB 1997	0,00	0,00		
Zugang 1997	0,00	66.007,00	66.007,00	66.007,00
AfA 1997	0,00	-6.600,70	-6.600,70	-6.600,70
Buchwert SB 1997	0,00	59.406,30	59.406,30	59.406,30

Kto Nr. 410: Betriebsausstattung ("Geschäftslokal neu"):

		lt. Berufungs- entscheidung	Vermögens- änderung	Erfolgs- änderung
--	--	--------------------------------	------------------------	----------------------

	lt. Bilanz	entscheidung	änderung	änderung
Buchwert EB 1997	0,00			
Zugang 1997	0,00	137.543,00	137.543,00	137.543,00
AfA 1997	0,00	-13.754,30	-13.754,30	-13.754,30
Buchwert SB 1997	0,00	123.788,70	123.788,70	123.788,70

Investitionsfreibetrag 1997:

Investitionsfreibetrag	1997
lt. Bilanz	36.085,00
lt. Berufungsentscheidung	60.511,00
Vermögensänderung	-24.426,00

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich:

	1997
Gewinn lt. Erklärung:	78.307,00
Adaptierung Mietlokal lt. Berufungsentscheidung	59.406,30
Adaptierung Betriebsausstattung lt. Berufungsentscheidung	123.788,70
Investitionsfreibetrag lt. Berufungsentscheidung	-24.426,00
Ust-Schuld lt. BP (Tz. 31)	-4.641,00
Entnahmen lt. BP (Tz. 32-35)	39.970,00
Gewinn lt. Berufungsentscheidung	272.405,00

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 16. Juli 2003