



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Österreicher über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Dietrich Birnbacher, Steuerberater, 9500 Villach, Hauptplatz 19, vom 27. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch ADir. Gabriele Humberger, vom 28. Mai 2003 betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer für das Jahr 2000, die Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001 die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sowie betreffend die Vorauszahlungen der Einkommensteuer ab dem Jahr 2003 nach der am 2. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sowie die Vorauszahlungen der Einkommensteuer ab dem Jahr 2003 wird gemäß § 85 Abs. 2 BAO für zurückgenommen erklärt.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im streitgegenständlichen Zeitraum erzielte die Bw. neben Einkünften aus Kapitalvermögen auch solche aus der Inbestandgabe einer in 1190 Wien, GGasse, gelegenen Wohnung.

Im Zuge eines die Jahre 1999 bis 2001 umfassenden Prüfungsverfahrens wurden nach- stehend relevanten Feststellungen getroffen:

Tz 13, 20 a Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2000 sowie Ablösevereinbarungen im Jahr 2000

In diesem Punkt stellte die Prüferin fest, dass sich die Bw. in ihrer Eigenschaft als Haupt- mieterin der in der GGasse gelegenen Wohnung gegenüber ihrem Untermieter Herrn MCM mit Schriftsatz vom 25. Februar 2000 verpflichtet habe, dem Afterbestandnehmer - gegen Aufgabe dessen Mietrechte - für getätigte Investitionen einen Pauschalbetrag in Höhe von öS 1.700.000,00 bezahlen zu wollen.

Einer am 27. Februar 2000 geschlossenen Ratenvereinbarung konnte entnommen werden, dass die Bw. – beginnend mit April 2000 - vorgenannten Betrag unter einer Verzinsung von 6% per anno, sprich somit in 120 Monatsraten von je öS 19.000,00 zu begleichen habe.

Zur Dokumentation des Geldflusses habe die Bw. eine Banküberweisung vorgelegt.

Im Zuge einer am 26. Februar 2003 stattgefundenen Besprechung habe die Bw. gegenüber der Prüferin ausgeführt, dass betreffend die in der Wohnung durchgeföhrten Umbauarbeiten mit den als nahe Angehörige der Bw. anzusehenden Hauseigentümern (Frau MK bzw. Frau CVDM) keinerlei schriftliche Vereinbarungen getroffen worden seien.

In steuerlicher Hinsicht sei der geschilderte Sachverhalt derart behandelt worden, als im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab der Veranlagung für das Jahr 2000 ein Jahresbetrag von öS 228.000,00 (1/10 des Gesamtbetrages von öS 2.280.000,00) unter dem Titel der Großreparatur gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 aufwandswirksam geltend gemacht worden sei.

Des weiteren sei im Zuge eines gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 gerichteten Rechtsmittels ausgeführt worden, dass der Betrag keine Investitionsablöse darstelle, sondern es sich vielmehr um Reparaturkostenersätze bzw. um Ersatz für die vom Mieter durchgeföhrte Wohnungsverbesserung gehandelt habe.

Demzufolge käme die Norm des § 10 MRG zum Tragen und sei daher eine Zehntelabsetzung zulässig.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die Prüferin die Auffassung, dass sich die Bestimmung des § 10 MRG verbunden mit der Verteilungsmöglichkeit des Ersatzes von Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 4 EStG 1988 exklusiv nur auf Hauptmietverträge beziehe.

In Ansehung des Umstandes, dass erst nach dem Abschluss des Rechtsmittelverfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000, sprich durch die am 18. November 2002 erfolgte Nachrechnung des Untermietvertrages die Tatsache neu hervorgekommen sei, dass es sich bei dem mit Herrn Mag. M geschlossenen Vertrag in realiter um einen Afterbestand gehandelt habe, sei, da die Kenntnis vorgenannter Tatsache einen im Spruch anders lautenden Abgabenbescheid herbeigeführt hätte, hinsichtlich dieses Veranlagungszeitraumes die Wiederaufnahme der des Verfahrens zu verfügen und vice versa der Abschreibungsbetrag von öS 228.000,00 den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzuzurechnen.

Angesichts der Tatsache, dass im zu beurteilenden Fall ein Untermietverhältnis vorliege, käme eine Verpflichtung zum Kostenersatz des Hauptmieters gegenüber dem Afterbestandnehmer nach der Bestimmung des § 1097 ABGB nur dann zum Tragen, wenn ein belegmäßiger Nachweis der vom Untermieter getragenen Investitionen erfolgt.

Nach dem Dafürhalten der Prüferin komme nur für den Fall einer derartigen Beweisführung eine Abschreibung der Aufwendungen auf die gewöhnliche (Gebäude) Nutzungsdauer (1,5% per anno) in Betracht.

In weiterer Folge sei einerseits die Wohnung - unter Bedachtnahme auf eine, keine Betragsangaben beinhaltende Umbauliste - besichtigt worden, andererseits die Bw. aufgefordert worden, die der Bemessung des Jahresbetrages von öS 228.000,00 zugrunde liegenden, - gegenüber dem Untermieter gelegten - Rechnungen nachzureichen.

Angesichts der Tatsache, dass der Bw. entsprechende Fakturen nicht zur Verfügung gestanden seien, sei diese seitens der Prüferin ersucht worden ihren vormaligen Vertragspartner Herrn MCM zu kontaktieren, zumal in zentralmeldestatistischer Hinsicht dessen auf dem Vertrag vermerkte Adresse in 1010 Wien, FGasse nicht verifizierbar gewesen sei.

Schlussendlich sei es der Bw. gelungen einen am 21. März 2003 erfolgten telefonischen Kontakt zwischen der Prüferin und Herrn MCM herzustellen, im Zuge dessen erhoben worden sei, dass sich dieser derzeit – ebenso wie im Zeitpunkt der Kontaktaufnahme betreffend die Anmietung der Wohnung – in den Vereinigten Staaten aufhalte.

In weiterer Folge sei diesem am 24. März 2003 mittels FAX eine umfangreiche Fragenliste (Fragen nach Ausweiskopien, Sozialversicherungsnummer, Vorlage der Professionistenrechnungen, Baugenehmigungen sowie Begründung der enorm kurzen Abwicklung der Sanierungsarbeiten innerhalb zweier Monate) übermittelt worden.

Wiewohl Herr Mag. M vorerst Unterstützung signalisiert habe, seien bis zum 15. Mai 2003 weder die gestellten Fragen beantwortet, noch Professionistenfakturen nachgereicht worden.

Darüber hinaus sei auch eine Identitätsprüfung des Untermieters nicht möglich gewesen und sei auch die Bw. selbst außer Stande gewesen, dessen Personaldaten zu präsentieren.

Angesichts der Umstände, dass der Sanierungszeitraum zwei Monate ab Abschluss des Untermietvertrages betragen habe und die der Bemessung der vereinbarten Summe von öS 2.280.000,00 zugrunde liegenden Rechnungen nicht vorgelegt worden seien, könne nach dem Dafürhalten der Prüferin im vorliegenden Fall von einem typischen Lebenssachverhalt gerade nicht gesprochen werden und sei daher ertragsteuerlich weder die bisher geltend gemachte Zehntelabsetzung noch eine Abschreibung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (1,5%) anzuerkennen.

Tz 16 Kapitalerträge aus ausländischen Aktien (Einkommensteuer 2001)

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 habe die Bw. im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen den Vermerk angebracht, wonach die aus den 108 TIP Aktien stammenden Dividenden laut EuGH vom 21.12.1999 mit 25% der Einkommensteuer zu unterziehen seien.

Die Prüferin vertrat demgegenüber die Rechtsansicht, dass die Einkünfte aus ausländischen Aktien der Einkommensteuer im Rahmen der Veranlagung unterliegen, respektive für dieses Veranlagungsjahr eine Endbesteuerungsbestimmung nicht zum Tragen komme.

Zusammenfassend wurde daher der Betrag von öS 133.841,00 ohne Anwendung eines Sondertarifs versteuert.

Berufung vom 27. Juni 2003

Das Finanzamt folgte obigen Feststellungen und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren einen neuen Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 und einen Bescheid betreffend die Vorauszahlungen der Einkommensteuer ab dem Jahr 2003, wobei anzumerken ist, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer 2001 gemäß der gelegten Abgabenerklärung erfolgt ist.

Mit Schriftsatz vom 27. Juni 2003 wurde gegen vorgenannte, mit 28. Mai 2003 datierte Wiederaufnahme – und Abgabenbescheide Berufung erhoben, wobei zur Nachrechnung der Begründung bis zum 29. August 2003 ersucht wurde.

In Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages vom 17. Juli 2003 führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus wie folgt:

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000

Zunächst habe die Bw. am 12. Juni 2001 dem Finanzamt Innsbruck die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 übermittelt.

Im Zuge einer am 16. August 2001 erfolgten Vorhaltsbeantwortung sei sodann der Bestandvertrag mit Herrn MCM sowie die Ratenvereinbarung vorgelegt worden.

Da das Finanzamt in weiterer Folge die Einkommensteuer mit einem von der Erklärung abweichenden AfA- Prozentsatz veranlagt habe, sei gegen den Abgabenbescheid Berufung erhoben worden, wobei – nach Vorlage der Investitionsliste sowie jener des Geldflusses der Raten - schlussendlich dem Begehr mit Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2002 Folge gegeben worden sei.

Zusammenfassend seien daher in diesem Verfahren sämtliche Tatsachen, respektive Beweismittel offen gelegt worden, weswegen es unzulässig und aktenwidrig sei, dass die Abgabenbehörde erster Instanz in der Begründung des die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 verfügenden Bescheides den Standpunkt vertrete, dass die Vorlage des mit Herrn MCM geschlossenen Bestandvertrages erst am 18. November 2002 erfolgt sei.

Tatsächlich seien im Zuge des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 2001 dem Finanzamt in Wien die bereits dem Finanzamt Innsbruck vorgelegten Verträge nochmals präsentiert worden und sei ob des Umstandes des Vorliegens eines Dauerschuldverhältnisses die für das Jahr 2000 getroffene rechtliche Beurteilung auch für jene des Jahres 2001 bindend.

Summa summarum könne von einem Neuherkommen einer Tatsache, respektive eines Beweismittels keine Rede sein, sondern liege im zu beurteilenden Fall vielmehr eine anders lautende rechtliche Würdigung eines bereits bekannten Sachverhaltes vor, weswegen die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides beantragt werde.

Ad Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum 2000 bis 2001

Unter grundsätzlichem Hinweis auf das vormalige Berufungsvorbringen beim Finanzamt Innsbruck sei anzumerken, dass die Bw. mit Herrn MCM sowohl einen Bestandsvertrag, als

auch einen solchen betreffend die ratenweise Bezahlung der vom Mieter getätigten Investitionen abgeschlossen habe.

Wenn die Betriebsprüfung nun jenen Standpunkt einnehme, demgemäß die vertraglich bedungenen Ratenzahlungen nur dann als Kostenersatz im Sinne des § 1097 ABGB zum Tragen komme, wenn ein belegmäßiger Nachweis betreffend die vom Untermieter getätigten Investitionen erfolge, so sei nämlich Auffassung entgegenzuhalten, dass den Gegenstand der Prüfung die Veranlagung der Bw. und nicht jene gegenüber dem Untermieter bilde.

In diesem Sinne seien die Bezug habenden Belege im Rechtskreis des Herrn MCM angefallen und könne ergo dessen aus der Nichtvorlage derselben nicht das Vertragsverhältnis mit dem Argument der Verletzung einer erhöhten Mitwirkungspflicht in Abrede gestellt werden.

Dessen ungeachtet habe die Bw. versucht ihren Vertragspartner im Ausland ausfindig zu machen und habe dieser schlussendlich auch telefonischen Kontakt zur Betriebsprüferin aufgenommen bzw. dieser auch Unterlagen übermittelt.

Der Rechtsstandpunkt der Prüferin, wonach die Bw. eine Identitätsprüfung gegenüber ihrem Vertragspartner anstellen hätte müssen, sei durch die österreichische Rechtsordnung nicht gedeckt.

Zu den vom vormaligen Mieter erhaltenen und nunmehr der Berufungsschrift beigelegten Unterlagen sei anzumerken, dass eine Rechnung der Baufirma deshalb nicht vorrätig sei, da vorgenanntes Unternehmen von der Bw. für die Fakturenausstellung die Hingabe eines Geldbetrages in Höhe der Umsatzsteuer verlangt habe.

Vorgenannte „Lücke“ in den Belegen ließe sich nach dem Dafürhalten der Bw. mittels Vorlage eines die Adaptierungsarbeiten bestätigenden Gutachtens schließen.

Zusammenfassend werde betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 der Antrag auf Zehntelabsetzung aus Mieterinvestitionen im Ausmaß von öS 228.000,00 gestellt.

Betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 sei ergänzend anzumerken, dass die aus den ausländischen Aktien stammenden Dividenden nach dem Spruch des EuGH vom 21.12.1999 ertragsteuerlich nach dem gleichen Recht wie die inländischen Einkünfte, sprich somit mit dem Endbesteuerungssatz von 25% zu erfassen sind.

Stellungnahme der Prüferin vom 14. November 2003

Mit Schriftsatz vom 14. November 2003 gab die Prüferin nachstehende Berufungsstellungnahme ab:

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer für das Jahr 2000

Es sei – ob der gewählten Diktion „Vermieterin“ bzw. „Mieter“ - weder der erstmalig am 16. August 2001 vorgelegten Vereinbarung zur Ablösezahlung vom 25. Februar 2000, noch der Ratenvereinbarung vom 27. Februar 2000 zu entnehmen gewesen, dass in realiter vorgenannten Kontrakten ein Untermietverhältnis zwischen der Bw. und Herrn MCM zu Grunde gelegen sei.

Vorgenannte Tatsache sei der Abgabenbehörde erster Instanz vielmehr erst am 7. November 2002, somit zu einem nach dem Abschluss des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 gelegenen Zeitpunkt (in diesem Zusammenhang ist nochmals auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Innsbruck vom 10. April 2002 zu verweisen) via Vorlage des am 29. Dezember 1999 abgeschlossenen Untermietvertrages bekannt geworden.

Zusammenfassend stelle die Kenntnisserlangung des tatsächlichen Vorliegens eines Afterbestands somit eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne der Diktion des § 303 Abs. 4 BAO dar, welche einen im Spruch anders lautenden Bescheid dergestalt zeitige, dass die Bestimmung des § 10 MRG nur auf Hauptmietverträge anwendbar sei und demzufolge eine Zehntelabschreibung gemäß § 28 Abs. 4 EStG 1988 nicht in Betracht komme.

Der Hinweis, wonach der Sachverhalt vom Finanzamt Innsbruck einer abschließenden rechtlichen Würdigung unterzogen worden sei, entspreche nicht den Tatsachen, da vorgenannte Abgabenbehörde erster Instanz schon ob der zum damaligen Zeitpunkt nachgereichten Unterlagen lediglich vom Vorliegen eines Hauptmietvertrages auszugehen vermochte, während erst im Zuge des Prüfungsverfahrens (neu) hervorgekommen sei, dass einerseits mit Herrn MCM ein Afterbestand bedungen worden sei, andererseits mit den Hauseigentümern keinerlei Vereinbarungen betreffend die Umbauarbeiten getroffen worden seien.

Ad Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001

Was eine etwaige Nachrechnung von Unterlagen betreffend die vom Untermieter getätigten Investitionen anlange, so sei diesen – in Ermangelung des Abschlusses eines Hauptmietvertrages - im Weg einer Abschreibung von 1,5% per anno Rechnung zu tragen.

Dem Vorbringen, wonach Herr MCM ohnehin Unterlagen vorgelegt habe, sei zu entgegnen, dass während des laufenden Prüfungsverfahrens weder die Bw., noch deren vormaliger Untermieter die den Ablösebetrag von öS 2.280.000,00 dartyenden Belege präsentiert habe, respektive nunmehr in einer Mappe gesammelte Einzelrechnungen, sowie ein auf Grund einer am 1. August 2003 statt gefundenen Ortsbegehung mit 5. August 2003 datiertes Gutsachten des Dipl.Ing. HTL FD zur Verfügung stehe.

Zur Belegsammlung sei anzumerken, dass diese ziffernmäßig keine Auswertung erfahren habe, da die Fakturen nicht nur in loser Form übergeben worden seien, sondern sich diese aus Barverkaufsrechnungen von Baumärkten, Einrichtungshäusern und Elektromärkten, welche keine Bezeichnung des Rechnungsempfängers beinhaltet hätten sowie aus Handbelegen (z.B. 1000 Fliesenleger + 1000 Küche 15.12.99) rekrutiert hätten.

Betreffend das Schätzgutachten, welches der Immobilie einen neuwertigen Gebrauchszustand attestiere, sei seitens der Abgabenbehörde erster Instanz festzuhalten, dass die auf den Seiten 11-32 fotografisch festgehaltenen Verhältnisse jenen im Zuge der Wohnungsbesichtigung durch die Prüferin festgestellten entspreche.

Wiewohl der festgestellte Schätzwert mit öS 2.336.448,00 (169.000 €) durchaus mit der Höhe der (verzinsten) Ratenvereinbarung von öS 2.280.000,00 korreliere, verbleibe nach dem Dafürhalten der Prüferin ein unter Einbeziehung der Würdigung der Identität des Betrags empfangenden Untermieters sowie der vorgelegten Rechnungen zu lösendes Rechtsproblem.

Betreffend die Behandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2001 sei anzumerken, dass die Feststellung als Substrat der im Prüfungszeitpunkt geltenden Rechtslage zu qualifizieren sei.

Gegenäußerung der Bw. vom 13. Februar 2004 und Ergänzung vom 21. April 2004

Zu den Ausführungen der Prüferin erstattete der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schriftsatz vom 23. Februar 2004 nachstehende Replik:

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer für das Jahr 2000

Das Vorbringen, wonach der Mietvertrag als ein neu hervor gekommenes Beweismittel zu qualifizieren sei, entspreche nicht den Tatsachen, da stets Identität zwischen dem, dem

Finanzamt Innsbruck und jenem der in Wien gelegenen Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegten Vertrag bestanden habe.

Demzufolge sei eine der Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens widerstreitende abweichende rechtliche Beurteilung eines offen gelegten Sachverhaltes erfolgt.

Ad Einkommensteuer 2000 bis 2001

Das von der Prüferin ins Treffen geführte Argument, demgemäß die Bestimmung des § 10 MRG nur auf Hauptmietverträge anwendbar sei und ergo dessen für den Untermieter eine abweichende Abschreibungsdauer resultiere, könne schon ob der Tatsache, dass es sich beim Afterbestand um ein vom Hauptmieter abgeleitetes Recht handle, nicht in Einklang mit der geltenden Rechtslage stehen.

Im Übrigen werde auch der Aspekt, wonach die Bw. in ihrer Eigenschaft als Hauptmieterin ihre Investitionen abschreibe und nicht der Untermieter seine, völlig übersehen, respektive diesem nicht das gehörige Augenmerk geschenkt.

Wenn des Weiteren bemängelt werde, dass betreffend die Umbauarbeiten kein schriftlicher Vertrag abgefasst worden sei, so sei nämlicher Auffassung zu entgegnen, dass im Rahmen eines Bestandsverhältnisses derartige Formerfordernisse nicht bestehen.

Darüber hinaus sei auch – eingedenk des Grundsatzes, wonach Mieterinvestitionen stets eine Wertsteigerung der Immobilie bewirken würden -, auch ein etwaig zu den Hauseigentümern bestehendes Verwandtschaftsverhältnis ohne Belang.

Dem „Vorwurf“ der Prüferin, wonach die Höhe des Ablösebetrags nicht nachvollziehbar sei, sei zu entgegnen, dass keine gesetzliche Grundlage bestehne, wonach ein Verkäufer dem Finanzamt die Kalkulation des Verkaufspreises nachzuweisen habe.

Halte man sich beispielsweise einen Autokauf vor Augen, so bestehe für den Zwecke der Aktivierung, respektive Abschreibung auch für den Käufer des KFZ keine wie immer geartete Verpflichtung die Preiskalkulation des Verkäufers darzulegen.

Ebenso verhalte es sich mit der von der Prüferin monierten „unterlassenen Identitätsprüfung“ des Mieters, welche weder zivil- noch steuerrechtlich normiert sei.

Wenn nun seitens der Abgabenverwaltung mit der Höhe der Ablösezahlung argumentiert werde, sei dies falls anzumerken, dass sich diese als durch Augenschein und Gutachten abgedeckt erwiesen habe.

Im Gegensatz zur Ansicht der Prüferin könne seitens der Bw. auch eine Zahlung unter ungewöhnlichen Umständen insoweit nicht geortet werden, zumal die auf einer Ratenvereinbarung fußende Verausgabungen der Geldbeträge samt und sonders im Bankwege erfolgen würden.

Die Behauptung der Prüferin, der gemäß die Bw. infolge mangelnden Nachweises der Vertragssumme gegenüber dem Mieter nicht zur Hingabe der beantragten Geldbeträge verhalten gewesen wäre, erscheine deshalb entkräftet, da über letztere eine vertragliche Vereinbarung erzielt worden sei und via Ziehung eines Umkehrschlusses zur Bestimmung des § 23 Abs. 2 BAO der Abzug einer Betriebsausgabe – ebenso wie die Erhebung der Abgabe selbst – nicht mit dem Argument versagt werden könne, dass die Zahlung per se entgegen einer vertraglichen Verpflichtung erfolgt sei.

In einem Ergänzungsschriftsatz vom 21. April 2004 führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass diese von Gesetzes wegen nicht verhalten sei, nach Jahren den Empfänger von Zahlungen auszuforschen, respektive diesen der Behörde gegenüber stellig zu machen.

Die Mitwirkungspflicht habe sich einzig und allein darin erschöpft, diesen via Vorlage des Vertrages zu nennen, wobei diesem Postulat entsprochen worden sei.

Betreffend die ertragsteuerliche Behandlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2001 werde auf den Schlussantrag des Generalanwaltes beim Europäischen Gerichtshof verwiesen.

In der am 2. Dezember 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2000

Unter grundsätzlichem Bezug auf die bisherigen Schriftsätze führte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend aus, dass möglicherweise ein Irrtum der Prüferin betreffend den Umfang der vorgelegten Unterlagen darin bestanden habe, da in den, dem Finanzamt in Wien übermittelten Beilagen der Untermietvertrag explizit als solcher angeführt worden sei, während eine derartige Vorgangsweise im Zuge der Vorhaltsbeantwortung beim Finanzamt Innsbruck nicht erfolgt sei.

Die Prüferin repliziert, dass mit dem von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2001 bezeichneten Vertrag mit Herrn Mag. M die Vereinbarung vom 25. Februar 2000 betreffend die Auflösung des Bestandverhältnisses gemeint sei.

Demgegenüber sei der Untermietvertrag tatsächlich erstmals mit Schreiben vom 6. November 2002 vorgelegt worden.

Der steuerliche Vertreter entgegnet diesem Vorbringen, dass dem Finanzamt Innsbruck sowohl die Vereinbarung betreffend die Ratenzahlung, als auch der Wohnungsuntermietvertrag vorgelegt worden seien, ein Umstand, der sich schon daran manifestiere, dass dem Berufungsbegehren auf Zehntelabsetzung mittels Berufungsvorentscheidung Folge gegeben worden sei.

Die Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz gibt zu diesem Vorbringen zu bedenken, dass bei Unterstellung eines bereits vorgelegten Untermietvertrages sich das Vorhalteverfahren des Finanzamtes generell erübrigt hätte, respektive im Antwortschreiben der Bw. darauf Bezug genommen worden wäre, dass nämlicher Vertrag ohnehin schon dem Finanzamt Innsbruck zur Kenntnis gebracht worden sei.

Der steuerliche Vertreter repliziert, dass der mit 29. August 2003 datierte Ergänzungsschriftsatz nämlichen Passus, sprich die Tatsache der bereits erfolgten Vorlage des Untermietvertrages enthalten habe.

Ad Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001

Betreffend die Berechnung der Basis der Zehntelabsetzung (öS 1.700.000,00 zuzüglich Verzinsung) verweist der steuerliche Vertreter der Bw. auf die mit dem Untermieter abgeschlossene Ratenvereinbarung.

Im Übrigen sei es der Bw. nicht bekannt, mit wem Herr Mag. M gearbeitet habe, da sie sich nicht mit dem Bauvorhaben des Afterbestandnehmers beschäftigt habe.

Über telefonische Befragung habe die Bw. zwar den Namen jener Baufirma erfahren, welche die Renovierungsarbeiten durchgeführt habe, jedoch habe nämliches Unternehmen die Herausgabe einer Abschrift der Faktura an die Bedingung der Begleichung der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer durch die Bw. geknüpft.

Da die Bw. nicht bereit gewesen sei zu zahlen, sei schlussendlich auf eine Rechnungsabschrift verzichtet worden.

Angesichts der Tatsache, dass es der Bw. gelungen sei einen Telefonkontakt zwischen Herrn Mag. M und der Prüferin herzustellen sowie auch die vom Untermieter erhaltenen Belege weitergeleitet worden seien, könne – nach dem Dafürhalten des steuerlichen Vertreters - der Vorwurf der Verletzung der mit dem Auslandaufenthalt des Untermieters begründeten erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachvollzogen werden.

Konfrontiert mit der von der Prüferin erfolgten Darlegung der für die Tätigung der Investitionen benötigten äußerst kurzen Zeitspanne (Begründung des Untermietverhältnisses am 29. Dezember 1999, Umbauanzeige vom 5. Jänner 2000, welche den Beginn der Bauarbeiten mit 10. Jänner 2000 festhält, ein mit 27. Jänner 2000 datiertes Fax, welches Bezug auf ein mit der Bw. am 20. Jänner 2000 geführtes Gespräch nimmt im Zuge dessen diese die Auflösung des Afterbestandvertrages angedacht hat sowie des Faktums, dass bereits am 21. Jänner 2000 ein Untermietvertrag mit einer (Nach)Mieterin unterfertigt worden sei) repliziert der steuerliche Vertreter, dass zwar der Arbeitsbeginn mit 10. Jänner 2000 datiert

worden sei, dessen ungeachtet bereits im Dezember 1999 Arbeiten durchgeführt worden seien.

Die Betriebsprüferin entgegnet hierzu, dass zu bedenken sei, dass das Mietanbot an Herrn Mag. M selbst erst mit 20. Dezember 1999 datiert sei.

Über diesbezügliches Befragen durch die Senatsvorsitzende gibt die Bw. bekannt, dass an einer raschen Auflösung des Bestandverhältnisses mit Herren Mag. M deshalb Interesse bestanden habe, da ihr erst angesichts der übermittelten Umbauanzeige das Ausmaß der geplanten Umbausarbeiten bewusst geworden sei, zumal sie – obwohl im Vorfeld der Vertragsverhandlungen von einer Sanierung der Wohnung die Rede gewesen sei –, nur an Arbeiten geringeren Ausmaßes, wie beispielsweise das Streichen der Fenster bzw. das Abschleifen der Böden gedacht habe.

Die Prüferin verweist auf den Inhalt des Mietanbotes vom 20. Dezember 1999, in welchem von „erheblichen Renovierungsarbeiten“ die Rede gewesen sei.

In Ansehung ihrer damaligen persönlichen Situation sei es der Bw. nicht möglich gewesen, die bereits in vollem Gange befindlichen Arbeiten zu überwachen, respektive diese zu stoppen.

Zu dem Vorbringen der Prüferin, wonach der Untermieter Mag. M zur Zahlung eines Bestandzinses von monatlich öS 8.000,00 verpflichtet gewesen sei, während der Vormieter einen Monatsbetrag von öS 15.000,00 entrichten habe müssen, entgegnet die Bw., dass die Wohnung bereits ein halbes Jahr leer gestanden sei und sie auch auf Grund ihres damaligen in Innsbruck gelegenen Wohnsitzes letztendlich froh gewesen sei, überhaupt einen kosten-deckenden Mietzins lukrieren zu können.

Über Vorhalt, dass das Gutachten (über die durchgeführten Sanierungsarbeiten) erst im Jahr 2003 erstellt worden sei, wiewohl die Bw. bereits im Februar 2000 eine Ratenvereinbarung über die Summe von öS 1.700.000,00 abgeschlossen habe, wird repliziert, dass die Beauftragung des Gutachters deshalb erfolgt sei, weil es der Bw. unmöglich gewesen sei den Wert der Arbeiten selbständig beurteilen zu können.

Dessen ungeachtet habe die Bw. angesichts des Umfangs der durchgeführten Arbeiten an der Richtigkeit des Betrages von öS 1.700.000,00 keine Zweifel gehegt.

Auf Befragung des Referenten, ob die Bw. Herrn Mag. M anlässlich des Abschlusses der Ratenvereinbarung zur Vorlage von Rechnungen aufgefordert habe, gibt diese bekannt, dass Fakturen zwar abverlangt worden seien, aber sie diese niemals erhalten habe.

Zur Frage ob sich das im Jahr 2003 erstellte Gutachten auf den Gesamtwert der Wohnung bezogen habe, entgegnet der steuerliche Vertreter, dass in Ansehung der Tatsache, dass es

sich um eine Miet- und nicht um einen Eigentumswohnung handelt, sich die Beurteilung des Gutachters folglich nur auf den Wert der Investitionen beziehen könne.

Abschließend wird zum Punkt „Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflicht“ auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, der gemäß vom Vorliegen einer erhöhten Mitwirkungspflicht nur dann die Rede ist, wenn die Wurzeln des zu beurteilenden Sachverhalts im Ausland gelegen sind, ein Umstand der auf den vorliegenden Fall keineswegs zutreffe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sowie betreffend die Vorauszahlungen der Einkommensteuer ab dem Jahr 2003

In Ansehung des oben dargestellten Sachverhalts ist es unbestritten, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 zwar gemäß der von der Bw. gelegten Erklärung festgesetzt worden ist, aber dessen ungeachtet vorgenannte Abgabe zum Gegenstand des Rechtsmittels vom 23. Juni 2003 gemacht worden ist.

Des weiteren wurde in Ansehung des Umstandes, dass die Berufung mit Ausnahme der Erwähnung des Bescheides Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sowie des Bescheides betreffend die Vorauszahlungen der Einkommensteuer ab dem Jahr 2003 im Rubrum des Berufungsschriftsatzes den auf § 250 BAO fußenden inhaltlichen Erfordernissen nicht entsprochen hat, wurde die Bw. seitens des Finanzamtes mit Auftrag vom 3. Juli 2003 völlig rechtens zur Behebung der Mängel aufgefordert, wobei auf die Folge des § 275 BAO, wonach bei fruchtlosem Ablauf der Mängelbehebungsfrist die Berufung als zurückgenommen gilt, hingewiesen wurde.

Ergänzend ist anzumerken, dass § 275 BAO nunmehr auf Grund des AbgVRefG, BGBI. I 2009/20 mit 26. März 2009 außer Kraft getreten ist.

Vice versa führt aber die – ob offenen Verwaltungsverfahrens - nunmehr zur Anwendung gelangende Bestimmung des § 85 Abs. 2 zweiter Halbsatz BAO in der Fassung des letzt genannten (Reform) Gesetzes aus, dass der Inhalt einer Eingabe dann als mangelhaft anzusehen ist, respektive zum Gegenstand eines Mängelbehebungsverfahrens zu machen ist, wenn gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen.

Für den Fall der Nichtbehebung obgenannter Mängel innerhalb gesetzter Frist sieht § 85 Abs. 2 zweiter Satz BAO vor, dass diesfalls die Eingabe als zurückgenommen gilt.

Ausgehend von der Wendung „gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben“ sind unter diesen Begriff die in § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO normierten inhaltlichen Erfordernisse einer Berufung zu subsumieren.

In Anbetracht der Tatsache, dass in weiterer Folge evidenter Maßen die Behebung des, gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 sowie gegen den Bescheid betreffend die Vorauszahlungen der Einkommensteuer ab dem Jahr 2003 gerichteten Rechtsmittels unterblieben ist, ist die Berufung gemäß § 85 Abs. 2 BAO für zurückgenommen zu erklären.

2. Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen (vgl. VwGH v. 20.6.1990, 90/16/0003).

Anzumerken ist, dass ebenso wie die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag auch die Wiederaufnahme von Amts wegen aber nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmegründen zulässig ist (vgl. VwGH v. 14.5.1991, 90/14/0262).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist dabei die Prüfung, ob das Finanzamt das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH v. 12.4.1994, 90/14/0044; sowie VwGH v. 30.11.1999, 94/14/0124).

In concreto ist es für die Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich, dass es sich um eine "neu hervorgekommene Tatsache" bzw. um ein "neu hervorgekommenes Beweismittel" handelt, das heißt um einen tatsächlichen Umstand, der bereits vor Abschluss des Erstverfahrens bestanden hat, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens bekannt geworden ist.

Die Tatsache muss neu "hervorgekommen", somit eine "nova causa reperta" sein.

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen hatte die Abgabenbehörde zweiter Instanz im vorliegenden Fall der Frage nachzugehen, ob die Tatsache, dass die Bw. mit Herrn MCM einen Afterbestand vereinbart hatte, als neu hervorgekommen anzusehen ist (Standpunkt der Prüferin), oder ob –, so die Ausführungen der Bw. –, der Abgabenbehörde erster Instanz, sprich somit im Zuge des Veranlagungs- und des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 beim Finanzamt Innsbruck der Sachverhalt zur Gänze offen gelegt worden ist und sich demzufolge die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 als rechtswidrig erweist.

Laut Aktenlage wurde dem Finanzamt Innsbruck in Ergänzung der am 12. Juni 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000, ein mit 16. August 2001 datierter Ergänzungsschriftsatz des Inhalts, wonach die Bw. Herrn MCM in Ansehung der am 1. April

2000 erfolgten einvernehmliche Auflösung des Bestandsverhältnisses für getätigte Investitionen innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren einen Pauschalbetrag von öS 1.700.000 zuzüglich 6% Zinsen (somit gesamt öS 2.280.000,00) zu bezahlen hat, vorgelegt.

Vorgenannte Zahlung fußte auf einer ebenfalls beigelegten, mit 27. Februar 2000 datierten Ratenvereinbarung, der gemäß die „Vermieterin dem Mieter“ beginnend mit April 2000 120 (Monats)Raten zu je öS 19.000,00 zuzuzählen hat.

Weiters lag dem Finanzamt Innsbruck eine Vereinbarung vom 25. Februar 2000 des Inhalts vor, dass das am 29. Dezember 1999 abgeschlossene Bestandsverhältnis einvernehmlich mit Wirkung vom 1. April 2000 aufgelöst wird, wobei zu vorgenanntem Stichtag sämtliche Investitionen des Mieters – gegen Leistung eines Pauschalbetrags von öS 1.700.000,00 - in das Eigentum der Vermieterin übergehen.

Angesichts der Tatsache, dass das Finanzamt dem Antrag der Bw. auf zehnjährige Verteilung der an den Mieter geleisteten Ratenzahlungen nicht entsprochen hat und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 eine mit 7. November 2001 datierte Berufung eingebbracht wurde, wurde die Bw. mit Schriftsatz vom 5. Dezember 2001 aufgefordert, Unterlagen nachzureichen auf Grund derer Reparaturkostenersätze bzw. Ersatz für Wohnungsverbesserung an den Mieter geleistet worden ist sowie den Zahlungsfluss der Geldbeträge darzutun.

In weiterer Folge wurde dem Finanzamt am 16. Jänner 2002 eine Kopie der vom Mieter unterzeichneten Aufstellung betreffend die im Bestandsobjekt durchgeführten Umbauarbeiten vorgelegt, wobei sich diese in materieller Hinsicht, neben einer Renovierung von Fenster und Türen sowie dem Einbau einer Küche, unter anderem in der Erschließung eines zweiten Bads (Badewanne, Dusche, Doppelwaschtisch, Toilette) und eines Gästezimmers sowie in einer Erweiterung der Heizungsanlage und einer Reaktivierung der offenen Kamine erschöpft haben.

Neben dieser Aufstellung wurden der Abgabenbehörde erster Instanz sowohl der Dauerauftrag an das Bankinstitut der Bw. als auch ein, die Verausgabung von öS 19.000,00 an Herrn MCM dartyuender Kontoauszug für den Monat Dezember 2001 präsentiert.

In weiterer Folge boten oben dargestellte Unterlagen den „offen“ gelegten Sachverhalt, respektive die Grundlage der stattgebenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Innsbruck vom 10. April 2002.

Angesichts vorstehender Ausführungen sowie des Umstandes, dass seitens der Bw. in Beantwortung eines Vorhaltes betreffend die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001

der Abgabenbehörde erstmals am 7. November 2002 der mit Herrn MCM am 29. Dezember 1999 abgeschlossene Untermietvertrag vor- und so hin dessen tatsächliche, im Endergebnis zu einem im Spruch anders lautenden (Sach)Bescheid führende Rechtsstellung offen gelegt worden ist, ist es nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates nicht zu beanstanden, dass das Finanzamt in Bezug auf die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 von einer neu hervorgekommenen und somit eine die Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenannten Veranlagungszeitraumes berechtigenden Tatsache ausgegangen ist.

Der im Rechtsmittel zum Ausdruck gebrachte gegenteilige Standpunkt, dem gemäß dem Finanzamt in jeder Lage des Verfahrens stets dieselben Unterlagen zur Verfügung gestanden seien, findet in der Aktenlage, angesichts der Tatsache, dass der Untermietvertrag vom 29. Dezember 1999 evidenter Maßen erstmals am 7. November 2002 – und somit erst nach dem Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidung vom 10. April 2002 - präsentiert worden ist, gerade keine Deckung.

Folge man nämlich der Ansicht der Bw. „es wären stets vollständige Unterlagen präsentiert worden“, so hätte sich - in Einklang mit dem diesbezüglichen Vorbringen der Finanzamtsvertreterin in der Berufungsverhandlung – ein auf Vorlage eines Mietvertrages abzielendes Vorhalteverfahren des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf einerseits tatsächlich erübrigt, andererseits wäre auf die bereits erfolgten Vorlage des (Unter)Mietvertrages beim Finanzamt Innsbruck schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. November 2002 gesondert hingewiesen worden und dieser Umstand nicht erst zum Inhalt der Berufungsergänzung vom 29. August 2003 gemacht worden.

Letztendlich ist festzuhalten, dass die Behauptung des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, der Untermietvertrag wäre gleichzeitig mit der Ratenvereinbarung und der Vereinbarung betreffend die Auflösung des Mietverhältnisses dem Finanzamt Innsbruck (mit Schreiben vom 16. August 2001) vorgelegt worden, laut Aktenlage nicht zutrifft. Insoweit geht auch der Hinweis auf die stattgebende Berufungsvorentscheidung ins Leere, weil aus den vorgelegten Unterlagen das Vorliegen eines Untermietverhältnisses nicht ersichtlich und sohin dem Finanzamt Innsbruck diese Tatsache nicht bekannt war.

Zusammenfassend war daher die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Berufung gegen die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001

a. Absetzbarkeit der Ratenzahlungen an Herrn MCM im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2000 und 2001

Nach der Bestimmung des § 28 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 kann der Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 des Mietrechtsgesetzes über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden.

Die Bestimmung des § 10 Abs. 1 MRG normiert, dass der **Hauptmieter** einer Wohnung, der in den letzten zwanzig Jahren vor Beendigung des Mietsverhältnisses in der gemieteten Wohnung Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung (§ 9) gemacht hat, die über seine Mietdauer hinaus wirksam und von Nutzen sind, oder solche Aufwendungen dem Vormieter oder dem Vermieter abgegolten hat (Abs. 6 erster und zweiter Satz) **bei Beendigung des Mietverhältnisses** Anspruch auf Ersatz dieser Aufwendungen vermindert um eine jährliche Abschreibung hat.

Ausgehend von obiger Gesetzesdiktion, der gemäß nur der Person des Hauptmieters ein Anspruch nach § 10 Abs. 1 MRG zukommt und es sich bei Herrn MCM in realiter um einen Afterbestandnehmer handelt, geht der auf § 28 Abs. 4 EStG 1988 fußende Antrag der Bw. auf Zehntelabsetzung der geleisteten Beträge völlig ins Leere.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz verbietet sich schon ob des klaren und unmissverständlichen Gesetzeswortlautes „Hauptmieter“ eine offenbar von der Bw. intendierte analoge Anwendung des § 10 Abs. 1 MRG auf Afterbestandverhältnisse.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass für die Bw. in ihrer Eigenschaft als Hauptmieterin selbst bei Zurechnung einer lückenlos nachgewiesenen Wohnungssanierung durch den Untermieter ein gegenüber den Hauseigentümern auszuübendes Antragsrecht gemäß § 10 Abs. 1 MRG in Ansehung eines nach wie vor aufrechten Hauptmietvertrages generell nicht in Betracht kommt.

In weiterer Folge waren daher seitens des erkennenden Senates Überlegungen dahingehend anzustellen, ob im vorliegenden Fall des Untermietverhältnisses eine Absetzbarkeit nach der in § 1097 ABGB normierten allgemeinen Verpflichtung zur Leistung eines Kostenersatzes zum Tragen kommt.

Hierzu ist festzustellen, dass vorgenannter Kostenersatz, respektive dessen ertragsteuerliche Berücksichtigung bei der Bw. naturgemäß die Bekanntgabe bzw. den Nachweis über die vom Untermieter tatsächlich geführten Arbeiten voraussetzt.

Die Unabdingbarkeit nämlicher Beweisführung ergibt sich in diesem Zusammenhang schon aus der Diktion des § 1097 ABGB, als nur jene vom (After)Bestandnehmer getätigten Aufwendungen „ersetzt“ werden, welche entweder dem Bestandgeber obliegen (§ 1036), oder diesem nützlich im Sinne des § 1037 leg.cit. sind.

Ausgehend von der Tatsache, dass der auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Untermietvertrag mit 29. Dezember 1999 datiert worden ist und dem Afterbestandnehmer Herrn MCM – wie aus dessen Schreiben vom 27. Jänner 2000 hervorgeht -, seitens der Bw. die tatsächlich am 1. April 2000 bewirkte Auflösung des Bestandsverhältnisses offensichtlich bereits am 20. Jänner 2000 „in Aussicht gestellt“ worden ist, ist es seitens des erkennenden Senates nicht zu beanstanden, dass die Abgabenbehörde erster Instanz unter Heranziehung nämlicher zeitlichen Komponente vom Vorliegen eines außergewöhnlichen Lebenssachverhaltes ausgegangen ist, respektive die seitens der Bw. laut Umbauliste ins Treffen geführten Renovierungsarbeiten, vor allem nicht in dem der Ratenvereinbarung vom 27. Februar 2000 zugrunde gelegten betragsmäßigen Ausmaß als nicht durch den Untermieter bewirkt angesehen hat.

In diesem Zusammenhang verbleibt seitens des erkennenden Senates festzuhalten, dass es der Bw. mit der Aussage, wonach –in Abweichung von der Umbauanzeige vom 5. Jänner 2000 - mit den Arbeiten an der Wohnung tatsächlich bereits im Dezember 1999 begonnen worden sei, nicht gelungen ist, die berechtigten Zweifel der Prüferin an der tatsächlichen Bewerkstelligung der Sanierungsarbeiten durch den vormaligen Untermieter und nunmehrigen Zahlungsempfänger Herrn Mag. M innerhalb obiger Zeitschiene zu zerstreuen. Der Vollständigkeit halber bleibt anzumerken, dass eine Befragung des Mag. M nicht möglich war, weil die Ladung zur Berufungsverhandlung am 2.12.2009 mit dem Vermerk "nicht behoben" an den UFS zurückgestellt wurde.

Ungeachtete dessen ist ergänzend anzumerken, dass auch die nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens nachgereichte Belegsammlung, welche sich – so wie bereits an oberer Stelle ausgeführt -, im wesentlichen aus Barverkaufsfakturen von Baumärkten und Einrichtungshäusern sowie teilweise aus Handbelegen rekrutiert, in Ermangelung der Nennung des Rechnungsempfängers letztendlich weder einen Rückschluss auf die Person des „Investierenden“, noch auf den tatsächlichen Umfang der Renovierungsarbeiten zulässt.

Obiger Schlussfolgerung ist, in Anbetracht des Umstandes, dass der Streitgegenstand die Absetzbarkeit der an Herrn MCM geleisteten Ratenzahlungen beinhaltet, auch die Vorlage eines umfangreiche Renovierungsarbeiten dartyndes Gutachten aus dem Jahr 2003 nicht abträglich.

Was die Verpflichtung zur Begleichung der Raten respektive deren Anerkennung als Betriebsausgaben anlangt, so ist die Bw. – ungeachtet vorstehend beschriebener „Unaufgeklärtheit“ betreffend die Person des Vertragspartners, respektive von bzw. durch diesen bewirkten Renovierungsarbeiten – darauf hinzuweisen, dass aus einer zivilrechtlichen Verein-

barung nicht auf eine die Abgabenbehörde treffende Pflicht zur vorbehaltlosen Anerkennung derselben für die Belange des Steuerrechts geschlossen werden darf.

In diesem Zusammenhang ist weiters anzumerken, dass in Anbetracht des „Begünstigungscharakters“ einer Ausgabe einerseits, sowie des Grundsatzes andererseits, wonach die Abgabenbehörde zu einer gleichmäßige Besteuerung aller Abgabepflichtigen zu sorgen hat, nicht angehen kann, dass einer zwar zivilrechtlich vereinbarten, aber sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach mehr als zweifelhaften Leistung steuerlich zum Durchbruch verholfen wird.

Zusammenfassend war daher die Vorgangsweise der Prüferin, wonach die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2000 und 2001 um den Betrag von öS 228.000,00 erhöht wurden als rechtens zu qualifizieren und das Rechtsmittel in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 2001

Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung der aus den TIP Aktien stammenden Dividenden gelangte der erkennende Senat zu nachstehender Überzeugung:

Mit Urteil vom 15. Juli 2004 hat der EuGH in der Rechtssache C-315/02 (Lenz) erkannt:

Die Artikel 73b und 73d Absätze 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und 58 Absätze 1 und 3 EG) stehen einer Regelung entgegen, die nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubt, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des normalen Steuersatzes unterliegen (vgl. VwGH vom 28.9.2004, 2004/14/0078).

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, wurden ausländische Kapitalerträge, die ab 1. April 2003 zufließen, inländischen gleichgestellt (§ 37 Abs. 8 und § 97 Abs. 4 EStG 1988). Das gegenständliche EuGH-Urteil hat daher nur auf Einkünfte Auswirkung, die - wie im Fall der Bw - noch nicht im zeitlichen Anwendungsbereich des Budgetbegleitgesetzes 2003 zu erfassen sind.

Nach § 37 Abs. 8 Z. 2 EStG 1988 idF BGBl I 2003/71 sind ab dem 1.4.2003, ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z. 4) ausbezahlt werden, bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern.

Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen.

Auf Grund des gegenständlichen Urteils sind jene ausländischen Kapitalerträge, die nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt sind (§ 37 Abs. 8 EStG 1988) im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem Steuersatz von 25 % zu besteuern.

Nach der im Schrifttum zum EStG 1988 vertretenen Ansicht besitzen die (analog anzuwenden) Regelungen des § 37 Abs. 8 leg.cit. auch Gültigkeit für Kapitalerträge aus Drittstaaten (Marschner in Jakom, 2. Auflage Rz 91 zu § 37).

In Anbetracht vorstehender Ausführungen war dem Berufungsbegehren auf Versteuerung der Dividenden mit dem Sondersteuersatz von 25 % Folge zu geben.

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 14. Dezember 2009