



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Hans Bruckberger, 1050 Wien, Mittersteig 10/5, gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1994 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Statt gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 2000 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren (1994 bis 2000) u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer.

In einer die Jahre 1994 bis 1999 betreffenden Betriebsprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

Punkt I. "Mietrecht" B.gasse 2/6-9

"Am 1. April 1991 wurde ein Treuhandvertrag zwischen H.E. und der S.E.GmbH für den treuhändigen Erwerb und die Verwaltung des Mietrechtes hinsichtlich B.gasse (B.gasse) abgeschlossen.

Einziger Geschäftszweck der S.E.GmbH (= Treuhänderin) war der treuhändige Erwerb und die Verwaltung des o.a. Mietrechts für Herrn E. (= Treugeber). Die Treuhänderin erhielt für ihre Tätigkeit ein jährliches Treuhandentgelt von S 30.000,00.

Am 19. April 1991 erwarb die Treuhänderin das Hauptmietrecht am obigen Objekt um S 2 Mio. netto von der Vermieterin.

Laut Schreiben vom 25. Oktober 1991 anerkannte der Hauseigentümer den Eintritt der S.E.GmbH in den bestehenden Hauptmietvertrag vom 22. November 1988. In diesem Schreiben wurde weiters ausdrücklich festgehalten, dass das bestehende einmalige Weitergaberecht durch den Eintritt der S.E.GmbH in das Mietverhältnis der Vermieterin konsumiert wurde.

Das gegenständliche Objekt vermietete H.E. ab 1. Juli 1991 an die Fa. D.C.HandelsgesmbH (idF "DC"), deren Geschäftsführer der AbgPfl war, zu einem monatlichen Untermietzins von S 74.486,25 netto.

Mit Brief vom 21. März 1994 kündigte der AbgPfl mit Wirkung 30. September 1994 den Treuhandvertrag. Vereinbart war allerdings, dass das Treuhandverhältnis ab 1. Oktober 1994 bis zur beabsichtigten Veräußerung des "Mietrechtes" weiter besteht, dann jedoch ohne weitere Kündigung endet. "Eine allfällige Mietrechtsveräußerung wird nicht mehr durch den Treuhänder abgewickelt, sodass etwa die Abfuhr der USt für die Mietrechtsveräußerung an das Finanzamt bereits durch den Treugeber erfolgt".

Am 11. Mai 1994 erklärte der Hauseigentümer schriftlich, dass die beabsichtigte Übertragung der Stammanteile an eine Leasinggesellschaft sowie die Rückübertragung der Stammanteile vom Hauseigentümer nicht zum Gegenstand eines Begehrens auf Anhebung des Hauptmietzinses genommen wird.

Daraufhin kam es im Oktober 1994 zu folgenden Geschäftsfällen:

Mit Rechnung vom 17. Oktober 1994 verkaufte der AbgPfl das "Mietrecht" an die bisherige Untermieterin (DC) um S 9 Mio. zuzüglich 20% USt.

Am 28. Oktober 1994 verkaufte die DC dieses "Mietrecht" an die S.E.GmbH um S 12 Mio. netto zuzüglich 20% USt.

Mit Notariatsakt vom 31. Oktober 1994 traten H.E. und S.E. ihre Geschäftsanteile (S 498.000,00 bzw. S 2.000,00; davon die Hälfte einbezahlt) an der S.E.GmbH an die B.A.GmbH um S 310.000,00 ab.

Am selben Tag schlossen die S.E.GmbH und die Fa. DC einen Leasingvertrag über das Mietobjekt B.gasse ("sale-and-lease-back").

Der AbgPfl beurteilte den Geschäftsfall vom 17. Oktober 1994 mit der DC als Verkauf eines im Privatvermögen befindlichen Mietrechts und somit als Veräußerung der Einkunftsquelle, die außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist nicht der ESt zu unterziehen ist.

Die BP vertritt folgende Rechtsauffassung:

Dem AbgPfl bzw. dessen Treuhänderin wurde vom Hauseigentümer kein Weitergaberecht eingeräumt. Dies geht einerseits aus dem zit. Schreiben vom 25. Oktober 1991 und andererseits aus einer Auskunftserteilung des Hauseigentümers vom 10. Jänner 2001 hervor.

Dem AbgPfl war es daher rechtlich nicht möglich ein Hauptmietrecht zu verkaufen. Analog dazu konnte die DC kein Hauptmietrecht von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn E. erwerben.

Jedes fremde Unternehmen hätte sich jedenfalls vergewissert, ob mit dieser Zahlung tatsächlich rechtswirksam ein Hauptmietrecht erworben werden kann.

Diese gewählte Vorgangsweise ist der BP nur durch die gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung erklärlich.

Bei Erwerb eines Hauptmietrechtes durch die DC hätte es zu einem Abschluss eines neuen Mietvertrages bzw. einer Erklärung des Hauseigentümers, dass gegen den Eintritt in den bestehenden Mietvertrag keine Einwände bestehen, kommen müssen.

Da Herr E. kein Weitergaberecht betreffend das Hauptmietrecht wohl aber ein Untervermietungsrecht besaß, konnte daher der DC auch nur ein Untermietrecht eingeräumt werden.

Die DC musste diesen Umstand auch kennen, da Herr H.E. auch Geschäftsführer der DC war. Ein schriftlicher Vertrag über die Einräumung des Mietrechts existiert nicht. Es liegt bloß eine Rechnung vor, mit der über den Erwerb eines nicht näher definierten Mietrechtes (es wurde gar nicht als Hauptmietrecht bezeichnet) abgerechnet wird.

Zwischen der DC und dem Hauseigentümer wurde kein Hauptmietvertrag abgeschlossen. Die DC erwarb zu diesem Zeitpunkt ein Untermietrecht vom Treugeber (Bw.) und ist auch nach wie vor Untermieterin dieser Liegenschaft.

Weder durch die Zahlung eines Betrages von S 9 Mio. an den AbgPfl noch durch das "sale-and lease-back" zwischen DC und S.E.GmbH hat sich für die DC in ihrer rechtlichen Stellung - außer der aufgrund des Leasingvertrages nunmehr neu bestehenden Möglichkeit (mit Zustimmung des Leasinggebers) unterzuvermieten - etwas geändert. Von dieser Möglichkeit der Untervermietung wurde in späterer Folge auch Gebrauch gemacht.

Nur aufgrund der raschen Weiterveräußerung eines behaupteten Hauptmietrechtes der DC an die S.E.GmbH stellte der Gesellschafter-Geschäftsführer beider Firmen, den nach außen hin ohnedies aufscheinenden zivilrechtlichen Zustand "Hauptmieterin ist S.E.GmbH " her, vereinigte das Haupt- mit dem Untermietrecht und lukrierte weiters unter dem Titel "Mietrechtsverkauf" eine Zahlung von S 9 Mio. netto.

Die DC leistete eine Zahlung - die ihr immerhin S 9 Mio. Wert war - im Wissen, damit nicht das Hauptmietrecht von ihrem Untervermieter zu erwerben.

Der DC konnte - wie oben bereits ausgeführt - nur ein Untermietrecht eingeräumt werden. Für dieses Untermietrecht bezahlte die DC an Herrn H.E. S 9 Mio. netto. Daneben wurden keine laufenden Mietzahlungen vereinbart und entrichtet. Diese Einmalzahlung ist daher als Untermietvorauszahlung die unmittelbare Gegenleistung für die Nutzung des Mietobjektes und als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr des Zuflusses (= 1994) zu erfassen.

Die AfA für das Hauptmietrecht wird von der BP in den Jahren 1995 - 1999 iHv S 200.000;00 p.a. als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebracht."

Punkt II. Dachgeschoss S.straße 280

"Am 4. Juli 1991 erwarb der AbgPfl von der Vormieterin das Mietrecht für den unausgebauten Dachboden des Grundstückes in Y., S.straße 280.

Ebenfalls am 4. Juli 1991 wurde ein ab Juli 1991 gültiger unbefristeter Mietvertrag mit dem Hauseigentümer Herrn P.G. über den unausgebauten Dachboden (ca. 450 m²) zu einem monatlichen Mietzins von S 1.800,00 abgeschlossen. In diesem Mietvertrag hielten die Vertragspartner u.a. fest, dass der Mieter das Dachgeschoss zum Ausbau und zur Errichtung von einer oder mehreren neuen Wohnungen bzw. Büros mietet und der Vermieter die uneingeschränkte Zustimmung hiezu erteilt.

Der Vermieter räumt Herrn E. das dreimalige Weitergaberecht ein, welches auch hinsichtlich jeder Teilfläche ausgenützt werden kann.

Am 23. April 1992 erfolgte eine wesentliche Ergänzung zum Mietvertrag vom 4. Juli 1991. Darin wurde u.a. folgendes vereinbart:

"Der Vermieter räumt dem jeweiligen Mieter das unbeschränkte Recht ein, die Rechte und

Pflichten aus diesem Vertrag an Dritte zu übertragen. Dieses Weitergaberecht kann, und zwar auch hinsichtlich jeder Teilfläche, ohne Befristung und in beliebiger Anzahl vom jeweiligen Mieter bzw. Nachmieter ausgenützt werden."

Nach Erhalt der Baubewilligung im Jahr 1993 begann der AbgPfl mit den Ausbauarbeiten des Dachgeschosses, die laut Aktenlage mit August 1996 abgeschlossen waren. Die Finanzierung erfolgte zu einem Teil mit Fremdmittel zum anderen aus dem Erlös des "Mietrechtsverkaufes" B.gasse (Pkt. 1).

Die Kosten der getätigten Investitionen beliefen sich auf S 16.487.446,00 netto. Durch den Dachgeschossausbau schuf Herr E. vier neue Bestandseinheiten. Diese Investitionen wurden mit einer Nutzungsdauer von 20 Jahren abgeschrieben.

Am 10. Dezember 1996 schloss der AbgPfl mit der Fa. DC, bei der der AbgPfl als Geschäftsführer fungierte, einen Untermietvertrag über zwei Einheiten des ausgebauten Dachbodens ab. Dieser Untermietvertrag war ab Juli 1996 gültig und sollte ohne Aufkündigung am 31. August 2001 enden.

Die anderen zwei Einheiten vermietete der AbgPfl an fremde Dritte zu Wohnzwecken.

Die Untervermietung an die DC erfolgte ursprünglich zu S 104,00/m². Aufgrund einer Ergänzung zum Mietvertrag vom 10. Dezember 1996 wurde der Untermietzins ab 1. Jänner 1998 auf S 140,00/m² angehoben - mit der Begründung, dass nachträgliche Herstellungskosten anfielen bzw. nun die endgültigen Gesamtinvestitionskosten vorliegen.

Laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 12. September 2000 wären für diese Objekte Mietzinse zwischen S 200,00 bis S 250,00/m² erzielbar.

Die übrigen zwei (Wohn-) Einheiten wurden zu m²-Preisen von S 155,00 bzw. 204,00 untervermietet.

Per 3. April 1999 ließ der AbgPfl ein Sachverständigengutachten über den Ertragswert der Mietrechte betreffend die vier neu geschaffenen Bestandseinheiten erstellen. Auf Berechnungsbasis der o.a. Untermietzinse und unter Berücksichtigung einer technischen Restnutzungsdauer von 80 Jahren führte dieses Gutachten zu einem Ertragswert von S 31.125.337,00.

Am 29. Juli 1999 stellte Herr H.E. den Dachgeschossausbau als "Verkauf eines Mietrechtes" der Fa. DC um S 31.125.337,00 zuzüglich 20% USt in Rechnung.

Am 2. Jänner 2000 erwarb der AbgPfl das gesamte Haus vom bisherigen Eigentümer um S 17 Mio.

Die BP vertritt folgende Auffassung:

Wie bereits angeführt, sicherte sich der AbgPfl in der Ergänzung zum Mietvertrag im KJ. 1992 umfassende Rechte mit der Folgewirkung, dass für den Hauseigentümer in der Zukunft keinerlei Möglichkeit mehr besteht, über den Dachboden wirtschaftlich zu verfügen.

Der AbgPfl und nicht der Hauseigentümer P.G. trat für den Dachbodenausbau gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auf.

Herr E. errichtete zur eigenen Nutzung einen Gebäudeteil und hat sich hiefür aufgrund der vor Baubeginn erlangten zeitlich unbegrenzten Erweiterung seiner Nutzungsrechte das alleinige Nutzungsrecht an dem Gebäudeteil "ausgebauter Dachboden" gesichert.

Wie aus den Anlagenverzeichnissen hervor geht, schrieb Herr E. die "Mieterinvestitionen" auf 20 Jahre ab.

Der AbgPfl hätte die Herstellungskosten des Dachbodenausbaus als unbewegliches Wirtschaftsgut auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes (80 Jahre) abschreiben bzw. den gesetzlichen AfA-Satz von 1,5% anwenden müssen. Als unbewegliches Wirtschaftsgut deswegen, weil zum unbeweglichen Vermögen Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile gehören.

Für den damaligen Hauseigentümer Herrn P.G. nahm der AbgPfl bereits Eigentümerstellung hinsichtlich des luxuriös ausgestatteten Dachgeschossausbaues ein, was sich offensichtlich bei der Veräußerung auch im Verkaufspreis von "nur" S 17 Mio. (= Wert des restlichen Hauses ohne Dachbodenausbau) niederschlug.

Aufgrund der rechtlich vollkommen abgesicherten Position des AbgPfl ist er als wirtschaftlicher Eigentümer des Dachbodenausbau anzusehen, da nur Herr E. auf Dauer - nämlich auf die Zeit der möglichen Nutzung - die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen.

Für den Hauseigentümer bestand aufgrund der dem AbgPfl eingeräumten, umfassenden Rechte keine Verwertungsmöglichkeit für den Dachgeschossausbau. Die Berechnung des (Ertrags-) Wertes der rd. S 31 Mio. anhand des in den nächsten 80 Jahren (= Rest-ND des Gebäudes) erzielbaren Mietzinses zeigt weiters deutlich, dass mit diesem Verkauf nicht lediglich die Übertragung eines Mietrechtes erfolgte, sondern die DC den Gebäudeteil "Dachgeschossausbau" erwarb und in der Folge ebenfalls als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

Die BP wertet daher den Verkauf nicht als Veräußerung eines Mietrechtes, sondern als Veräußerung eines im Privatvermögen befindlichen Gebäudeteiles innerhalb der 10jährigen Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 EStG.

Der Spekulationsgewinn ermittelt sich wie folgt:

	S
Veräußerungserlös "ausgebauter Dachboden"	31.125,337,00
abzüglich Restbuchwert lt. Beilage	- 15.554.394,00
Spekulationsgewinn lt. BP	15.709.943,00

Der AfA-Satz für die Herstellungskosten des Dachbodenausbaues wird von bisher 5% auf 1,5% vermindert. Die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind der Beilage zu entnehmen.

Beilage zur Niederschrift Pkt 2.)

AfA Mieterinvestitionen und Ermittlung Restbuchwert lt. BP

	1996	1997	1998	1999	EÄ ges.
	S	S	S	S	
5 % AfA Mieterinvestitionen bisher	399.310,26	798.621,00	799.359,67	799.360,00	
1,5 % AfA Mieterinvestitionen lt. BP	119.793,17	239.586,33	239.791,33	239.791,33	
Erhöhung der Einkünfte aus V + V	279.517,09	559.034,67	559.568,34	559.568,67	1.957.689
<hr/>					
Restbuchwert lt. Anlagenverzeichnis per 31.12.1999					13.596.705
zuzüglich Erhöhung durch AfA-Änderung BP (s. oben)					1.957.689
<u>Restbuchwert lt. BP</u>					<u>15.554.394 "</u>

Der Ansicht der Betriebsprüfung folgend erließ das Finanzamt den Feststellungen entsprechend Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1994 - 2000.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten **Berufung** führte der Bw. hinsichtlich des Mietrechts Punkt I. B.gasse

aus, dass der Veräußerungsgewinn deshalb nicht in die Einkommensteuererklärung aufgenommen worden sei, weil dieser Vorgang eine Aufgabe der Einkunftsquelle darstelle und die Veräußerung eines nichtbetrieblichen Mietrechtes nicht steuerbar sei.

Seitens der BP sei im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung unterlassen worden, dass die schriftliche Erklärung des Hauseigentümers vom 11. Mai 1994, wonach dieser die Übertragung, Rückübertragung und Verwertung der Stammanteile nicht zum Gegenstand eines Begehrens auf Anhebung des Hauptmietzinses verwenden werde, nur gegen Erhöhung des Hauptmietzinses, somit entgeltlich, erfolgt sei. Kein Mieter würde bei aufrechtem Mietverhältnis einer Mietzinserhöhung grundlos zustimmen. Wirtschaftlicher Grund des Bw. sei gewesen - da er bis zu diesem Zeitpunkt über kein Weitergaberecht verfügt habe - dass er eine Realisierung seines Hauptmietrechtes im Wege einer Leasingfinanzierung anstrebe, ohne dass ein Mietrechtserwerber eine Hauptmietzinserhöhung befürchten müsse.

Der Bw. habe durch die Mietzinserhöhung ein Weitergaberecht erlangt.

Seit 31. Oktober 1994 (Übertragungszeitpunkt des Mietrechtes an die Leasinggesellschaft) sei die Mietenvorschreibung durch den Hauseigentümer an den Hauptmieter, an die B.GmbH erfolgt worden. Damit erkenne der Hauseigentümer an, dass als Hauptmieter und Vertragspartner nicht mehr der Bw. anzusehen sei. Während die Betriebsprüfung nach wie vor die Meinung vertritt, dass der Bw. im Besitz des Hauptmietrechtes sei.

Dieses verfahrensgegenständliche Mietrecht sei im Jahresabschluss der erwerbenden Gesellschaft enthalten und dort durch die Großbetriebsprüfung abgeprüft worden. Mit diesem Vorbringen habe sich die BP nicht auseinandergesetzt. Die Behauptung, der Großbetriebsprüfer habe nicht genau unterschieden, ob eine als aktive Rechnungsabgrenzung erfasste Mietzinsvorauszahlung oder ein Mietrecht vorliege, es quasi eine bloße Ausweisfrage sei, sei eine Schutzbehauptung und zu erwidern, dass für den Fall einer aktiven Rechnungsabgrenzung diese auf die Leasingvertragsdauer aufzulösen wäre, während im Falle eines Mietrechtes eine Abschreibung auf längere Nutzungsdauer zu erfolgen hätte. Festzuhalten sei jedenfalls, dass ein anderes Prüfungsorgan zu einem gänzlich anderen Ergebnis hinsichtlich der Zurechnung der Hauptmietrechte gekommen sei.

Hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation sei dem Bw. zumindest mit der Vereinbarung vom 11. Mai 1994 (in Wirksamkeit getreten am 1. Oktober 1994) die Übertragung der Mietrechte

an eine Leasinggesellschaft zugesichert worden. Nach erfolgter Übertragung des Mietrechtes sei der Leasinggesellschaft vom Hauseigentümer der Mietzins vorgeschrieben worden, woraus sich die Anerkennung der Leasinggesellschaft als Hauptmieter ergebe.

Was die Auskunftserteilung des Hauseigentümers vom 10. Jänner 2001 anlange, erscheine deren Würdigung durch die Betriebsprüfung äußerst problematisch, da einerseits Mitarbeiter des Hauseigentümers Auskünfte über Vereinbarungen gegeben haben, bei denen sie nicht anwesend waren und seitens des Finanzamtes Suggestivfragen gestellt worden seien.

Die Schlussfolgerung der BP, jedes fremde Unternehmen hätte sich vergewissert, ob mit dieser Zahlung tatsächlich ein Hauptmietrecht erworben worden sei und die gewählte Vorgangsweise sei nur durch die gesellschaftliche Nahebeziehung zwischen dem Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer und der das Mietrecht erwerbende Gesellschaft erklärlich, sei willkürlich und tatsachenwidrig. Die Vereinbarung vom 11. Mai 1994 sei der DC sowie der S.E.GmbH (später in B.GmbH umbenannt) vorgelegt worden. Beide Unternehmen hätten den Erwerb des Mietrechtes mit gleicher Intensität geprüft, zumal die zur B.A.GmbH gehörende B.GmbH aus Bonitätsgründen keiner Leasingfinanzierung zugestimmt hätte, wenn diese nicht Hauptmieter geworden wäre.

Dafür, dass zwischen der DC und dem Hauseigentümer kein Hauptmietvertrag abgeschlossen worden sei, bestehe keine gesetzliche Verpflichtung. Bereits aus der Handhabung durch den Hauseigentümer ergebe sich, dass die nachfolgenden Hauptmieter DC und B.GmbH in den seinerzeitigen Mietvertrag des Bw., abgeändert und erhöht durch die Mietzinserhöhung gemäß Vereinbarung vom 11. Mai 1994, eingetreten seien.

Hinsichtlich der Weitergabe des Hauptmietrechtes an die DC, welche laut BP rechtswidrig gewesen sei, da der Bw. kein Weitergaberecht besessen hätte, ist auszuführen, dass bei wirtschaftlicher Anknüpfung die Rechtswidrigkeit eines Verhaltens grundsätzlich unbeachtlich sei. Dies habe keineswegs zu Folge, dass trotz Rechtswidrigkeit Abgabenansprüche entstünden und auch Betriebsausgaben anzuerkennen seien. Jedenfalls habe der Hauseigentümer die Leasinggesellschaft B.GmbH als Hauptmieter anerkannt, sodass zu prüfen sei, unter welchem steuerlichen Tatbestand die Veräußerung des Mietrechtes bzw. die geleisteten Zahlungen im Sinne des § 23 BAO zu subsumieren sei. Hierzu existiere eine eindeutige Judikatur, die besage, dass ein Entgelt für den Verzicht auf ein Nutzungsrecht auf dessen Grundlage Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist der Einkommensteuer unterlägen (VwGH-Erkenntnis vom 10. Februar 1987, Zl. 86/14/0125).

Der Verzicht auf ein Mietrecht sei einem Veräußerungsgewinn gleichzusetzen (RdW 6/1997, S. 376).

Ein Entgelt für die Weitergabe des Nutzungsrechtes falle auch dann nicht unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Mietrecht durch Untervermietung der Einnahmenerzielung gedient habe.

Es liege nämlich eine steuerlich unbeachtliche Veräußerung der Einkunftsquelle vor (VwGH-Erkenntnis vom 16. September 1986, Zl. 83/14/0123; VwGH-Erkenntnis vom 10. Februar 1987, Zl. 86/14/0125 u.a.).

Eine analoge Rechtsauffassung vertritt das BMF vom 14. Februar 1997, die - wie oben bereits erwähnt - in der RdW, Heft 6/1997, sowie eine weitere Erlassmeinung des BMF vom 4. Jänner 1995, die in der ÖStZ 3/1996, S. 60 veröffentlicht wurde.

Die Rechtsauffassung der BP, wonach der Bw. sich nur seines Untervermietrechtes begeben habe, die erhaltene Zahlung als Untermietvorauszahlung zu behandeln sei und der Bw. nach wie vor Hauptmieter sei, widerspreche den tatsächlichen, rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen. Für sämtliche am gegenständlichen Geschäftsablauf beteiligte Vertragspartner stehe zivilrechtlich völlig außer Zweifel, dass der Bw. nicht mehr Hauptmieter sei. Das Recht stehe unbestrittenermaßen der B.GmbH zu.

Die Rechtsansicht der BP sei ein bloßes Konstrukt zur Begründung und Sicherung der Steuerpflicht des Veräußerungserlöses.

Hinsichtlich des Dachbodenausbaues

Punkt II. S.straße

stehe der in der BP-Niederschrift auf den ersten zwei Seiten dargelegte Sachverhalt außer Streit. Es treffe jedoch die rechtliche Qualifikation der BP, die Veräußerung eines im Privatvermögen befindlichen Gebäudeteiles sei als Spekulationsgewinn gemäß § 30 EStG zu erfassen, nicht zu.

Der Bw. habe grundsätzlich ein weitergabefähiges Mietrecht somit ein bewegliches Wirtschaftsgut erworben.

Nicht der Erwerb eines Dachbodens zwecks Ausbaus im Wohnungseigentum sei durchgeführt worden, sondern ein Dachbodenausbau auf Mietrechtsbasis (BMF vom 7. Dezember 1992, SWK-Heft 8/1993, Seite 184).

Wenn nun der Mieter Investitionen tätige, die dazu führen, dass das neu entstehende Wirtschaftsgut als unbewegliches anzusehen sei, sich quasi wandle, sei dies nicht als Anschaffungsvorgang zu qualifizieren. Die Anschaffung sei jedoch Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes. Somit bestehe bei der Veräußerung selbst

hergestellter Gebäude nach § 30 Abs. 2 Ziffer 2 EStG ein Befreiungstatbestand für Spekulationsgeschäfte.

Das VwGH-Erkenntnis vom 20. September 2001, Zl. 89/15/0071 lege dar, dass unter selbst hergestellten Gebäuden nur solche zu verstehen seien, bei denen dem Eigentümer ein ins Gewicht fallendes Baurisiko treffe. Vom Sachverhalt sei völlig unbestritten, dass der Bw. Bauherr der getätigten Investitionen gewesen sei und wie die BP zutreffend feststellte, auch der Baubehörde gegenüber aufgetreten sei. Somit liege ein die Spekulationsbesteuerung ausschließender Herstellungsvorgang vor.

Zu einem ähnlichen Ergebnis gelange man bei Anwendung des so genannten Nämlichkeitsprinzips im Rahmen der Spekulationsbesteuerung (Doralt, EStG-Kommentar, § 30, Tz. 63). Demnach liege kein Spekulationsgeschäft vor, wenn wie im vorliegenden Fall das ursprünglich angeschaffte Mietrecht durch den Ausbau mit dem veräußerten Dachboden nicht mehr ident sei. Demnach liege kein Spekulationsgeschäft vor.

Unabhängig von der bestrittenen Annahme eines Spekulationsgeschäftes sei auch der Spekulationsgewinn durch die BP unrichtig berechnet worden. Nach höchstgerichtlicher Judikatur (VwGH-Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, Zl. 96/14/0165) würden die Absetzungen für Abnutzung in der Zeit zwischen Anschaffung und Veräußerung die Anschaffungskosten nicht kürzen und zwar auch dann nicht, wenn das Gebäude zwischenzeitlich vermietet gewesen und AfA geltend gemacht worden sei. Ein Restbuchwert sei daher nicht zu ermitteln.

Auch die Verminderung des AfA-Satzes für den Dachbodenausbau sei nicht zutreffend, da ein Gebäude nur einer einheitlichen Nutzungsdauer unterliege, sodass auch der dem Mieter zuzurechnende Dachboden auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben sei (vgl. SWK-Heft 25/1991, Seite 311).

In der **BP-Stellungnahme** zur Berufung wurde klarstellend ausgeführt:

Punkt I. B.gasse

In einem Schreiben vom 25. Oktober 1991 an die S.E.GmbH (SE GmbH) sei von deren Anwalt über Verhandlungen mit dem Hauseigentümer der B.gasse berichtet worden, wobei der Anwalt festgehalten habe, dass die SE GmbH anstelle der Vormieterin als Hauptmieterin anerkannt würde, jedoch das einmalige Weitergaberecht der Vormieterin durch den Eintritt der SE GmbH in den bestehenden Mietvertrag konsumiert worden sei. Weiters sei in diesem Schreiben auch über eine im Wesentlichen jährliche Staffelung des monatlichen Hauptmietzinses abgesprochen worden.

Das gegenständliche Bestandsobjekt sei ein Büro im Ausmaß von 420 m² und ein Magazin in Höhe von 152 m². Für Geschäftsräumlichkeiten dieser Art ergebe dies einen Quadratmeterpreis von ca. S 42,00 welcher nach Ansicht der BP sehr preiswert erscheine.

Mit dem Brief vom 11. Mai 1994 der NÖ Brandschadenversicherung (Hauseigentümer) habe der Bw. die Vereinbarung deshalb getroffen, damit er den wichtigen Vorteil laut Punkt 2 des Briefes lukrieren könne. Der Bw. habe sich bereits damals beim Hauseigentümer abgesichert, dass eine Rückabtretung der Stammanteile keine mietenrechtlichen Probleme darstellen würde.

Der Bw. habe absolut nicht grundlos einer Mietzinserhöhung (eigentlich die Vorwegnahme der ursprünglich vereinbarten Staffelung) zugestimmt, sondern sich einen wertvollen Vorteil beschafft, denn grundsätzlich habe die NÖ Brandschadenversicherung laut Aktenlage die Möglichkeit gehabt, den angemessenen Mietzins gemäß § 16 Abs. 1 MRG zu verlangen.

Das Vorbringen des Bw., durch die Mietzinserhöhung habe er ein Weitergaberecht erlangt, sei nur Behauptung, denn der Bw. habe sich kein Weitergaberecht des Mietrechtes sondern ausschließlich die Zustimmung des Hauseigentümers (NÖ Brandschadenversicherung) gesichert, dass bei Übertragung der Stammanteile der SE GmbH die Mieten nicht angehoben würden. Aufgrund der damaligen Vertragslage habe der Bw. keine Möglichkeit gehabt, die Weitergabe des Hauptmietzinsrechts an einen Dritten finanziell zu realisieren.

Die Zahlung der DC GmbH in Höhe von S 9 Millionen für ein für sie wirtschaftlich wertloses Hauptmietrecht sei aus diesem Grund dem für die DC GmbH finanziellen Bereich des Untermietverhältnisses zugeordnet worden.

Von selbst verstehe sich, dass die Mietvorschreibung des Hauseigentümers an die Firma B.GmbH (früher S.E.GmbH) erfolgt sei, da das ehemalige Treuhandchaftsverhältnis zwischen dem Bw. und der SE GmbH dem Hausherren nie offen gelegt worden sei. Für die NÖ Brandschadenversicherung habe es keine Veranlassung gegeben, die Mietvorschreibungen nicht unverändert an die SE GmbH und spätere B.GmbH zu versenden. Dem Hauseigentümer gegenüber sei stets nur die SE GmbH bzw. spätere B.GmbH als Hauptmieterin aufgetreten.

Für die B.GmbH sei der vorgeschriebene Hauptmietzins letztendlich wirtschaftlich betrachtet nur Durchläufer gewesen, da der Hauptmietzins unter anderem Bestandteil des an die DC GmbH weiterverrechneten Leasingentgeltes sei (Hauptmietzins = Betriebskosten laut Punkt 5 lit. f des Leasingvertrages).

Hinsichtlich des Betriebsprüfungsverfahrens der B.GmbH sei anzumerken, dass in diesem Verfahren ein Geschäftsvorgang zwischen der DC GmbH und der SE GmbH gewürdigt worden sei, zum Unterschied des verfahrensgegenständlichen BP-Verfahrens sei hier der

Geschäftsvorgang zwischen dem Bw. und der DC GmbH zu beurteilen gewesen. Auch sei nicht bekannt, inwieweit dem Großbetriebsprüfer der gesamte Sachverhalt hinsichtlich der B.gasse zur Kenntnis gelangt sei um die entsprechende rechtliche Würdigung treffen zu können.

In rechtlicher Hinsicht sei ausdrücklich zu betonen, dass nicht die Übertragung der Mietrechte zugesichert worden sei, sondern nur die Zustimmung der Übertragung (und Rückübertragung) der GmbH-Anteile ohne entsprechende Mieterhöhung.

Auch wenn sich der Bw. an der Art der Fragestellung im Auskunftersuchen an dem Hauseigentümer daran stoße, sei dies für die Sachverhaltsermittlung erforderlich gewesen. Der Umstand, dass sich im Laufe der Jahre in der Abteilung Liegenschaften im leitenden Personal des Hauseigentümers Änderungen eingetreten seien, sei keineswegs ungewöhnlich und der BP nicht zu Last zu legen.

Zum Zeitpunkt 28. Oktober 1994 seien die GesmbH-Anteile der SE GmbH im Eigentum des Bw. und seiner Ehefrau gestanden. Damit handle es sich zu diesem Zeitpunkt sehr wohl um eine dem Bw. verbundene GesmbH. Zwei Tage später, zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung an die B.A.GmbH, habe sich das "Mietrecht in Höhe von S 12 Millionen" bereits im Anlagevermögen der SE GmbH befunden, nämlich dort, wo sich das Hauptmietrecht offiziell vom Beginn an befunden habe. Dies sei auch aus Punkt I des Leasingvertrages zwischen der SE GmbH und DC GmbH zu ersehen.

Für die DC GmbH (Leasingnehmerin) habe sich im Jahr 1994, unter Berücksichtigung der Mietvorauszahlung, eine monatliche Leasingbelastung in Höhe von S 78.785,-- zuzüglich Betriebskosten ergeben, in welcher noch der Hauptmietzins in Höhe von S 24.000,-- weiterverrechnet worden sei. Sohin trage die nach außen hin aufscheinende Mietrechtsinhaberin (B.GmbH) bzw. SE GmbH nicht einmal den Hauptmietzins und die DC GmbH bezahle den Hauptmietzins für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer (Bw.). Daher vertrete die BP nach wie vor die Ansicht, dass der tatsächliche Hauptmieter der Bw. sei. Diese Tatsache sei jedoch für den Bw. in nächster Zukunft bzw. bis Ablauf des Leasingvertrages wirtschaftlich nicht von Bedeutung.

Hinsichtlich der angeführten Bonitätsprüfung wurde seitens der BP angemerkt, dass der Bw. von der A.Sparkasse einen Haftungskredit in Höhe von S 2 Mio. mit folgendem Verwendungszweck aufgenommen habe: "Dieser Haftungskredit dient zur Übernahme einer Haftung im Sinne der beiliegenden Haftbriefdurchschrift gegenüber der SE GmbH bis 31. Oktober 1999." Der zitierte Haftbrief richte sich an die SE GmbH und habe folgenden Inhalt: "Wir haben davon Kenntnis erlangt, dass am 31. Oktober 1994 ein Leasingvertrag zwischen ihnen als Leasinggeberin und der DC GmbH als Leasingnehmerin abgeschlossen wird. Unter dieser Voraussetzung übernehmen wir Auftrags von Herrn H.E. zur Sicherstellung

des vereinbarten Leasingentgeltes die Haftung bis zu einem Betrag von S 2 Mio. bis 31. Oktober 1999. Die von der Bank in Rechnung gestellten Haftungsprovisionen habe der Bw. auch im Prüfungszeitraum unter dem Titel Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus V + V abgezogen. Diese Vorgangsweise spreche unter anderem dafür, dass der Bw. seine Einkunftsquelle nicht aufgegeben habe, da er noch Werbungskosten für das Objekt B.gasse geltend gemacht habe.

Im Untermietvertrag zwischen dem Bw. und der DC GmbH (Punkt XI) sei vereinbart worden, dass bei Beendigung des Untermietverhältnisses etwaige Investitionen unentgeltlich in das Eigentum der Vermieterin übergingen. Wäre das Untermietverhältnis tatsächlich damals beendet worden, hätte der Bw. analog dazu diesen "Wertzuwachs" im Rahmen seiner Einkünfte aus V + V zu versteuern gehabt, was jedoch nicht erfolgt sei. Während des gegenständlichen Betriebsprüfungsverfahrens habe die DC GmbH etwa S 700.000,-- in das Bestandsobjekt investiert (neue EDV-Leitungen).

In der Bilanz der DC GmbH seien diese Aufwendungen als "Adaptierung in fremde Gebäude" mit einem Buchwert in Höhe von S 575.341,-- angesetzt worden.

Hinsichtlich des Vorbringens zu § 23 BAO führte die BP schließlich aus, dass der Bw. durch die Zahlung der DC GmbH im Oktober bzw. November 1994 einen doppelten Effekt erreicht habe: Hätte der Bw. an die DC GmbH weiter untervermietet, hätte er de facto hohe steuerpflichtige Einkünfte aus V + V erhalten und der Bw. habe zum damaligen Zeitpunkt sofortige Geldmittel benötigt, um den Dachausbau in der S.straße zu finanzieren. Eine der DC GmbH in Rechnung gestellte Untermietvorauszahlung oder Einräumung eines Untervermietrechtes hätte ebenfalls den Nachteil einer Einkommensteuerpflicht gehabt und wäre bei einem Höchststeuersatz in der Folge nur S 4,5 Millionen Wert gewesen.

Für die Steuerpflicht einer Einnahme im Sinne des § 28 EStG sei daher der wirtschaftliche Zweck der Zahlung ausschlaggebend gewesen.

Trotz gegenteiliger Behauptung habe die DC GmbH gewusst, dass ihr alleiniger Geschäftsführer, der Bw., ihr kein Hauptmietrecht verkaufen könne (siehe Seite 2 letzter Absatz der Stellungnahme).

Der wahre wirtschaftliche Gehalt dieses Geschäftes liege somit in einer Untermietvorauszahlung, die als Einnahme unter § 28 EStG zu subsumieren sei.

Punkt II. S.straße

In diesem Zusammenhang hat die BP auf eine Berufung der DC GmbH beim FA 12/13/14 vom 1. März 2002 hingewiesen, in welcher der steuerliche Vertreter einen IFB beantragt habe, da die DC GmbH unbewegliche Mieterinvestitionen in Höhe von S 31.125.337,00 erworben habe.

Der Rechtsansicht des Bw., bei Veräußerung selbst hergestellter Gebäude bestehe nach § 30 Abs. 2 Ziffer 2 EStG 1988 ein Befreiungstatbestand für Spekulationsgeschäfte, könne sich die BP nicht anschließen, zumal nur die erstmalige Errichtung eines Objektes befreit sei (VwGH-Erkenntnis vom 20. September 2001, ZI. 98/15/0071; BMF vom 23. August 2000, Ecolex 2000, 909).

Nach Ansicht der BP liege sehr wohl ein Anschaffungsvorgang vor, da der damalige Hauseigentümer durch die Einräumung des zeitlich und der Anzahl nach unbeschränkten Weitergaberechts an den Bw. de facto keine Möglichkeit mehr gehabt habe, den ausgebauten Dachboden zu verwerten. Da § 30 an einen wirtschaftlichen Vorteil knüpfe – Vermögensvermehrung in relativ kurzer Zeit – sei dieser Vorteil der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich. Demnach stelle der entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums eine Anschaffung dar (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 20. September 2001, ZI. 98/15/0071).

In der am 23. April 1992 geschlossenen Vereinbarung sei das wirtschaftliche Eigentum am Dachboden erworben worden, somit ein unbewegliches Wirtschaftsgut, welches in der Folge als Teil eines bestehenden Gebäudes veräußert worden sei.

Hinsichtlich der Berechnung des Spekulationsgewinnes habe der Bw. Recht und seien die angefallenen Herstellungskosten in Höhe von S 16,487.446,00 vom Veräußerungserlös in Höhe von S 31,125.337,00 abzuziehen. Dies ergebe einen Betrag in Höhe von S 14,647.891,00, der gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 zu versteuern sei.

Der Punkt "Verminderung des AfA-Satzes" sei der BP jedoch nicht verständlich. Es sei zwar richtig, dass die AfA von 5 % auf die gesetzlichen 1,5 % vermindert worden sei, doch sei die BP vom vorgelegten Gutachten vom April 1999 ausgegangen, indem eine Restnutzungsdauer von 80 Jahren ausgesprochen worden sei und habe die BP nur eine AfA in Höhe von 1,25 % gewähren können. Insoweit würde im Punkt AfA-Satz um etwaige Missverständnisse aus dem Weg zu räumen, eine Klärung angebracht sein.

In der **Gegenäußerung** zur BP-Stellungnahme führte der **Bw.** hinsichtlich

Punkt I. B.gasse

aus, dass grundsätzlich festzuhalten sei, dass man einem Vertragspunkt oder einer Änderung (im gegenständlichen Fall eine Mietzinserhöhung) niemals grundlos zustimme, sondern sich beide Partner daraus Vorteile versprechen, sonst käme eine Willenseinigung wohl nicht zustande.

Weshalb eine zu tragende Mietzinserhöhung nur die Vorwegnahme der ursprünglich vereinbarten Staffelung sei, leuchte dem Bw. nicht ein, zumal diese Vorwegnahme auch

bedeutet habe, dass der Mieter S 112.000,-- netto mehr bezahle als ursprünglich vereinbart und dass der Vermieter ohne Risiko um diesen Betrag mehr erhalte.

Das Vorbringen der BP, der Bw. habe sich bereits damals beim Hausherrn abgesichert, dass eine Rückabtretung der Stammanteile kein mietenrechtliches Problem darstelle, sei dem Bw. nicht verständlich, zumal die Perpetuierung des Mietzinses durchaus der kaufmännischen Sorgfaltspflicht entspreche.

Durch die BP sei nicht erwähnt worden, dass die Mietzinsperpetuierung nicht nur für die Rückübertragung der Stammanteile, sondern auch für die Verwertung der Stammanteile durch das Leasingunternehmen vereinbart worden sei. Der Vorteil der Mietzinsbeibehaltung gelte also nicht nur für den Bw. sondern auch für fremde Dritte.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass eine Rückabtretung der Stammanteile an den Bw. nicht stattgefunden habe, da der Leasingvertrag zwischen der DC GmbH und der SE GmbH (Leasinggesellschaft) vom Ausgleichsverwalter der DC GmbH im Jahr 2002 gekündigt und das Mietrecht vom Hauseigentümer zurückgekauft worden sei.

Die BP-Formulierung, die Zahlung der DC GmbH in Höhe von S 9 Mio. an ein für sie wirtschaftlich wertloses Hauptmietrecht, verwundere den Bw., da durch den Verkauf der Mietrechte von der DC GmbH Erlöse in Höhe von S 12 Mio. erzielt worden seien und somit stille Reserven in Höhe von S 3 Millionen aufgedeckt und dem Betriebsergebnis zugeführt worden seien.

Sofern die BP ablehne, sich mit der möglicherweise differierenden Rechtsmeinung eines Kollegen auseinanderzusetzen, sei auf § 115 Abs. 3 BAO hinzuweisen, wonach Abgabenbehörden die Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen hätten.

Zur zentralen Frage, ob eine Mietzinsvorauszahlung oder ein Mietrecht vorliege, verwies der Bw. auf die Ansicht des BMF vom 8. Mai 1992, SWK-Heft 18/1992, S. 198 und brachte hiezu vor, dass es niemals zu einer Rückverrechnung der angeblichen Mietzinsvorauszahlung gekommen sei und habe es auch keine vertragliche Grundlage für eine Rückverrechnung gegeben. Zwischenzeitlich sei das Mietrecht vom Hauseigentümer zurück erworben worden, ohne dass es in der Kette der Mietrechtserwerber zu einer Rückverrechnung gekommen sei.

Dem Vorbringen der BP, der Bw. sei nach wie vor Hauptmieter, weil die Untermieterin DC GmbH etwa S 700.000,-- investierte und als Adaptierungen in fremde Gebäude erfasst habe, und nach Beendigung des Untermietverhältnisses beim Hauptmieter (Bw.) ein Wertzuwachs entstehen würde, welcher im Rahmen der Einkünfte aus V + V zu versteuern wäre und deshalb sei das Untermietverhältnis als noch nicht beendet anzusehen, sei entgegenzuhalten,

dass die die Investitionen tätige Untermieterin das Hauptmietrecht hinzu erworben habe. Damit bleibe der Untermieter wirtschaftlicher Eigentümer der Investitionen und aufgrund des stattgefundenen Erwerbs zusätzlich Inhaber der Mietrechte. Für das Anwachsen irgendwelcher Investitionswerte bei dem Bw. verbleibe somit kein Raum.

Betreffend die Haftungsprovision der A.Sparkasse seien aus Bonitätsgründen von der Leasinggeberin (=SE GmbH), die nun zur B.A.GmbH gehörte, Sicherheiten zur Erfüllung des Leasingvertrages abverlangt worden. Der Bw. habe in seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der DC GmbH für diese, die bei der A.Sparkasse abgeschlossene Bankgarantie erbracht und der DC GmbH (Leasingnehmerin) damit ihren damaligen Standort gesichert. Irrtümlicherweise sei diese Haftungsprovision bei den Vermietungseinkünften abgezogen worden, sodass als Folge davon die geltend gemachten Werbungskosten zur Gänze nicht anzuerkennen gewesen wären. Die behördliche Sachverhaltsermittlung sei in diesem Punkt mangelhaft und unrichtig erfolgt und behalte sich der Bw. zur Beweisführung dieses Sachverhaltes die Nennung von Zeugen (Auskunftspersonen) der B.A.GmbH vor.

Hinsichtlich des Mietenvergleichs sei die BP zum Schluss gekommen, dass die nach außen hin aufscheinende Mietrechtsinhaberin (B.GmbH bzw. SE GmbH) nicht einmal den Hauptmietzins trage und die DC GmbH den Hauptmietzins für den Bw. bezahle. Hiezu sei zu entgegnen, dass diese Vorgangsweise der Usance der gesamten Leasingbranche entspreche, nämlich die laufenden Anmietkosten als Durchläufer weiterzuverrechnen und die Investitionskosten verzinst in der Leasingrate zu Erlösen. Die Leasinggeberin (= SE GmbH) habe das Mietrecht um 12 Mio. finanziert und diese Finanzierungskosten seien mit einem Außenzinssatz in Form einer Leasingrate verzinst vorgeschrieben worden. Die an den Hauseigentümer zu zahlende Grundmiete inklusive Betriebskosten sei als Durchläufer weiterverrechnet worden. Der Verkauf des Mietrechts und die Rückmietung durch die DC GmbH seien daher für die DC GmbH von Vorteilhaftigkeitsüberlegungen geprägt gewesen.

Die wirtschaftlichen Vorgänge, an die die Abgabentatbestände geknüpft worden seien, seien objektiv zu prüfen, wobei es völlig irrelevant sei, ob bei einer Vermietung Steuerpflicht entstanden sei oder aus welchen Gründen jemand versuche sein Privatvermögen zu realisieren.

Soweit die BP wiederholend behaupte, der Bw. habe keine Möglichkeit gehabt, ein Mietrecht zu verkaufen und deshalb habe kein Mietrechtsverkauf stattgefunden, sei zu entgegnen, dass tatsächlich der Bw. ein Mietrecht an die DC GmbH verkauft und diese an die B.GmbH (Leasinggesellschaft) weiter veräußert und diese an den Hauseigentümer, die NÖ Brandschadenversicherung, rückverkauft habe. Wesentlich sei daher, dass das tatsächliche dargestellte wirtschaftliche Ergebnis (An- und Verkauf eines Mietrechts durch

mehrere juristische oder natürliche Personen) realisiert worden sei und diese Vorgänge gemäß § 23 interpretierbar seien. Die herrschende Lehre und Judikatur zu § 23 BAO gehe davon aus, dass bei einer Anknüpfung eines Abgabentatbestandes an wirtschaftliche Vorgänge eine allfällige Rechtswidrigkeit des Verhaltens unbeachtlich sei, soweit die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen ließen. Es komme daher nicht darauf an, ob jemand zur Weiterveräußerung berechtigt gewesen sei, sondern dass die Mietrechtsübertragungen in ihrem Ergebnis durchgeführt worden seien. Damit seien sämtliche Mietrechtsveräußerungen in der Kette grundsätzlich steuerlich anzuerkennen.

Soweit die BP eine Ablösezahlung des Hauseigentümers als steuerfreie Aufgabe des Hauptmietrechts qualifiziere, sei nicht einzusehen, aus welchem Grund die Zahlungen für den Erwerb des Hauptmietrechts in der Kette nicht eine analoge Einstufung erfahre.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass ein Verkauf eines Mietrechts und keine Mietvorauszahlung vorliege, da keine Rückrechnung im Falle der Auflösung vorgesehen gewesen sei und eine solche bei den diversen Mietrechtsübertragungen auch nicht erfolgt sei.

Die These der BP, wonach der Bw. nach wie vor Hauptmieter sei, sei nicht zutreffend, da das in der Kette veräußerte Mietrecht spätestens durch den Kauf des Hauseigentümers von der B.GmbH untergegangen sei.

Den tatsächlich erfolgten wirtschaftlichen Vorgängen komme entscheidende Bedeutung zu, sodass vermeintliche Indizien der BP für das Vorliegen einer bloßen Mietzinsvorauszahlung bzw. das Vorbringen, der Bw. sei nach wie vor Hauptmieter, widerlegt scheinen.

Betreffend

Punkt II. S.straße

gehe die BP in ihrer Stellungnahme Seite 8 oben zu Unrecht davon aus, dass der Bw. die Ansicht der BP teile, wonach es sich nicht um die Veräußerung eines Mietrechts handle. Der Bw. glaube jedenfalls schlüssig darlegen zu können, dass es zu keiner Versteuerung komme.

Zum Hinweis, der steuerliche Vertreter habe im Berufungsverfahren der DC GmbH einen IFB von unbeweglichen Mieterinvestitionen beantragt, sei auszuführen, dass der steuerliche Vertreter dazu verhalten sei, seine Mandantschaft optimal zu vertreten. Würden die Mieterinvestitionen für die DC GmbH unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, dann stünde der DC GmbH der IFB zu.

Zu den Aussagen des früheren Hauseigentümers der S.straße (Herr P.G.) könne nicht Stellung genommen werden, da diese im BP-Verfahren dem steuerlichen Vertreter nicht vorgelegt worden seien.

Faktum sei, dass der Bw. den Verkauf des Mietrechts am ausgebauten Dachboden mit 29. Juli 1999 durchführte, dies auch zeitlich ordnungsgemäß in der UVA steuerlich erfasst habe und der Ankauf der Gesamtliegenschaft im Jänner 2000 durchgeführt worden sei. Für das vorliegende Steuerverfahren sei völlig irrelevant, ob kurze, lange oder überhaupt irgendwelche Interessensgespräche zwischen dem Bw. und Herrn P.G. stattgefunden hätten.

Selbstverständlich habe Herr P.G. den Dachbodenausbau, über den er aufgrund der eingeräumten uneingeschränkten Weitergaberechte nicht mehr Verfügungsberechtigt gewesen sei, nicht in den Kaufpreis miteinbezogen.

Die Sachverhaltsausführungen der BP, wonach der Bw. die Liegenschaft S.straße "nur" um S 17 Mio. erworben habe, da er bereits wirtschaftlicher Eigentümer des mehr als S 16 Mio. teuren Dachbodenausbauens gewesen sei, seien unrichtig dargestellt. Der Bw. sei zum Zeitpunkt des Gebäudeerwerbes weder Mietrechtsinhaber noch wirtschaftlicher Eigentümer der Mieterinvestitionen gewesen sei, dies sei die DC GmbH gewesen.

Die Spekulationsgewinnberechnung der Betriebsprüfung sei neuerlich falsch berechnet worden, da der Gesamterlös zur Spekulationsbesteuerung erfasst worden sei, obwohl diese Aufwendungen für den Erwerb des Mietrechtes auch bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes im Rahmen des Anschaffungskostenbegriffes abzuziehen gewesen wären. Zusammenfassend ergebe sich daraus, dass bei der Ermittlung eines Spekulationsgewinnes durch die BP zunächst der Buchwert und nicht die Anschaffungskosten abzuziehen seien, wobei die Anschaffungskosten unrichtig ermittelt worden seien. Der Bw. gehe jedoch vom Nichtvorliegen eines Spekulationsgeschäftes aus.

Zur Begründung der BP, dass der Bw. wirtschaftlicher Eigentümer des Dachbodenausbauens geworden sei, da für den Hauseigentümer P.G. keine Verwertungsmöglichkeit mehr bestanden habe, sei entgegenzuhalten, dass, stünde der Dachboden im wirtschaftlichen Eigentum des Bw., dann zwischen dem Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer und dem damaligen Eigentümer P.G., als zivilrechtlicher Eigentümer, eine Miteigentumsgemeinschaft entstanden wäre, deren Einkünfte steuerlich für den Zeitraum 1996 bis 1999 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen gewesen wären. Dies sei jedoch nicht erfolgt.

Da ein Gebäude bei einer Miteigentumsgemeinschaft nur einer einheitlichen Nutzungsdauer unterliegen könne, wäre der Dachbodenausbau auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes und keinesfalls auf 67 Jahre verteilt abzuschreiben gewesen. Auch dies sei nicht erfolgt.

Die Rechtsposition des Bw. sei darüber hinaus nicht mit der eines wirtschaftlichen Eigentümers vergleichbar, da der zivilrechtliche Hauseigentümer Kündigungsmöglichkeiten, wie etwa bei erheblich nachteiligem Gebrauch des Bestandgegenstandes oder bei

Rückständen betreffend Miete oder Betriebskosten oder im Falle der Neuerrichtung des Hauses, habe.

Der Bw. habe als Nutzungsberechtigter dem Hauseigentümer ein laufendes Mietentgelt bezahlt.

Im Falle einer Beendigung des Mietverhältnisses würden dem zivilrechtlichen Hauseigentümer die getätigten Investitionen zuwachsen.

Der Hauseigentümer unterliege keinerlei Beschränkungen hinsichtlich beabsichtigter allfälliger Belastungen auf das Gesamtgebäude, während der Bw. über diese Möglichkeit nicht verfügt habe.

Zusammenfassend komme daher dem Bw. nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zu, da nicht von einer endgültigen Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz an den Nutzungsberechtigten auszugehen sei (VwGH Erkenntnis vom 20. März 2002, ZI. 99/15/0041). Der Bw. habe somit nicht einen Gebäudeteil veräußert, sondern ein Mietrecht außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist.

Darüber hinaus sei ein weiteres Tatbestandsmerkmal für die Spekulationsbesteuerung nicht erfüllt, da lediglich die Veräußerung angeschaffter und nicht hergestellter Wirtschaftsgüter spekulationssteuerauslösend sei.

Die Feststellung der BP, wonach der Bw. einen bereits verwendbaren Gebäudeteil erworben habe, sei tatsachen- und aktenwidrig. Der Bw. habe vom Vormieter und nicht vom Hauseigentümer ein Mietrecht erworben und dies aufgrund einer Vereinbarung mit dem Hauseigentümer um ein weitreichendes Weitergaberecht verstärkt. Erst danach seien die Gebäudeinvestitionen getätigt worden. Ausgangspunkt sei somit, dass der Bw. verkehrsfähige Rechte in den Jahren 1991 und 1992 inne gehabt habe, die jederzeit auch ohne Investitionen veräußerbar gewesen wären. Wenn daher der Besitzer dieser Rechte Investitionen tätige, die dazu führen, dass das neu entstehende Wirtschaftsgut als unbeweglich anzusehen sei, könne dies weder als Anschaffungsvorgang noch als Herstellungsaufwand, sondern als Herstellung dieses neuen Wirtschaftsgutes angesehen werden. Darin liege auch der Unterschied zum Fall des oben angeführten VwGH - Erkenntnisses vom 20. März 2002, ZI. 99/15/0041. Diesem Erkenntnis sei ein anderer als der gegenständliche Sachverhalt zugrunde gelegen; denn jemand habe das Eigentum an einem desolaten Gebäude erworben und dieses ausgebaut. Eine Objektidentität sei gegeben gewesen.

Im vorliegenden Fall sei der Ausbau auf Mietrechtsbasis durchgeführt worden und habe somit zwischen angeschafftem und hergestelltem Wirtschaftsgut keine Objektidentität bestanden.

Für den vorliegenden Fall würden sich, wirtschaftliches Eigentum durch den Dachbodenausbau unterstellend, zwei Vorgänge ergeben:

Erwerb (=Anschaffung) des Mietrechts

Errichtung und Ausbau (=Herstellung) des Dachbodens

Wegen Überschreitens der einjährigen Spekulationsfrist sei demnach die Mietrechtsveräußerung nicht zu besteuern.

Die Veräußerung des ausgebauten Dachbodens unterläge in der Folge der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988.

Die Trennung in Anschaffungs- und Herstellungsvorgang entspreche der Gebäudeerrichtung im Rahmen des Baurechtes (vgl. Kohler/Nidetzky, SWK, 1990/AI, S. 285), sowie der bundesdeutschen Rechtsprechung zum vergleichbaren Erbaurecht (vgl. Herrmann/Heuer, ESt-Kommentar zu § 23 dEStG, Tz 106; BFH-Urteil, VIII R 202/72).

Die Ansicht der BP, das Mietrecht "wandle" sich von einem beweglichen in ein unbewegliches Wirtschaftsgut, sei nicht einsichtig. Das bisherige Mietrecht umfasse lediglich nun auch ein Weitergaberecht.

Dass das Mietrecht ein grundstückgleiches Recht im Sinne von § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG sei, dieser Ansicht könne sich der Bw. nicht anschließen, da darunter Baurechte, Jagd- und Fischereirechte und Bergbauberechtigungen zu verstehen seien (Doralt, ESt-Kommentar, § 28, Tz 23 und § 30 Tz 42).

Der Bw. siehe keine Veranlassung vom AfA-Satz in Höhe von 5 % laut Steuererklärung abzugehen und verweist zu diesem Zweck auf die Rechtsansicht des BMF vom 8. Mai 1992, veröffentlicht in SWK-Heft 18/1992, S. 198 und auf einen Artikel von Kohler, Nutzungsdauer von Mietrechten, veröffentlicht in SWK-Heft 25/1991, S. 313. In Letzterem vertritt der Autor die Meinung, dass "ein Mietrecht nicht auf einen längeren Zeitraum als die Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben ist, auch wenn die rechtliche Nutzungsdauer des Mietrechtes die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Gebäudes übersteigt. Infolge der bedeutend schwächeren Rechtsposition und Verwertungsmöglichkeit durch den Mieter ist das Mietrecht auf einen bedeutend kürzeren Zeitraum als das entsprechende Gebäude abzuschreiben, wobei als maximale Nutzungsdauer die Hälfte der Restnutzungsdauer des Gebäudes, also maximal 25 Jahre anzusetzen ist. Im Privatbereich ist ein Mietrecht auf unbestimmte Dauer auf 10 Jahre verteilt absetzbar. Ist ein Mietrecht vertraglich mit 80 oder 100 Jahren begrenzt, so hat die Abschreibung dennoch nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Mietrechtes von 10 bis 25 Jahren und nicht nach der abstrakten rechtlichen Nutzungsmöglichkeit von 80 bis 100 Jahren zu erfolgen."

In einem durchgeführten **Erörterungstermin** vor dem UFS wurde seitens des Bw. der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und sich hinsichtlich des Punktes I B.gasse mit der Vorgangsweise, Erhöhung der Vermietungseinkünfte um die geltend gemachte Haftungsprovision in Höhe von S 7.666,66, einverstanden erklärt.

Weiters legte die Amtspartei die Kopie einer Rechnung der B.GmbH über den Verkauf des Mietrechts B.gasse an den Hauseigentümer und die Beantwortung eines Vorhaltes vom 21. April 2008 vor, worin die B.GmbH angab, dass damals ein Hauptmietrecht mit einem Weitergaberecht verkauft worden sei und die Bewertung des Mietrechts B.gasse anlässlich des Verkaufs sowohl von einer Rechtsanwalts- als auch von einer Wirtschaftsprüfungskanzlei geprüft worden sei.

Schließlich führte das Finanzamt noch aus, dass das Hauptmietrecht B.gasse wertlos gewesen sei, da das Weitergaberecht der P.C.S.GmbH bereits konsumiert worden sei.

Betreffend Punkt II S.straße verwies der Bw. im Wesentlichen auf seine ausführliche Stellungnahme vom 11. Dezember 2002.

Über die Berufung wurde erwogen:

Punkt I B.gasse

Wenn die BP in ihrem Bericht die Rechtsauffassung vertritt, dem Bw. bzw. der SE GmbH sei kein Weitergaberecht vom Hauseigentümer eingeräumt worden und daher habe der Bw. rechtlich keine Möglichkeit gehabt, ein Hauptmietrecht zu verkaufen, ist entgegenzuhalten, dass es nicht darauf ankommt, ob ein Verkäufer rechtmäßig handelt. Ein Verstoß gegen das Gesetz oder die guten Sitten ist für die Zurechnung von Einkünften unbeachtlich (Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, § 2, Tz 143 und die darin zitierte VwGH-Judikatur).

Soweit die BP vorbringt, jedes fremde Unternehmen hätte sich vergewissert, ob mit dieser Zahlung tatsächlich rechtswirksam ein Hauptmietrecht erworben worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass im Wirtschaftsverkehr jedes fremde Unternehmen vorerst davon auszugehen hat, dass der Verkäufer des Wirtschaftsguts (hier: Mietrechts) berechtigt ist, dieses zu verkaufen. Erst bei Vorliegen von Leistungsstörungen muss der Vertragspartner handeln und seinen Anspruch auf Gewährleistung geltend machen. Die Gewährleistung ist die bei entgeltlichen Verträgen gesetzlich angeordnete Haftung des Schuldners für Mängel (Sach- und Rechtsmängel), die die Leistung bei ihrer Erbringung aufweist. Dass die DC GmbH einen solchen Anspruch geltend gemacht hat, hat die BP jedoch nicht festgestellt.

Ob die gewählte Vorgangsweise lt. BP nur durch die gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung erklärlich sei, kann ohne nähere Feststellungen durch die BP dahingestellt bleiben. Der Bw.

hat als Treugeber des Mietrechts dieses an die DC GmbH verkauft und die DC GmbH hat dafür S 9 Millionen bezahlt. Wenn die BP die Auffassung vertritt, dieses Rechtsgeschäft sei fremdunüblich gewesen und nur durch die gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung des Bw. zur DC GmbH erklärlich, dann hätte sie diese Behauptung durch entsprechende Feststellungen im Tatsachenbereich untermauern müssen. Da dies nicht geschehen ist, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Kauf bzw. Verkauf eines Mietrechts eine im Wirtschaftsleben übliche Vorgangsweise ist.

Wenn die BP weiters ausführt, der Bw. habe hinsichtlich des Mietrechts B.gasse kein Weitergaberecht, sondern nur ein Untervermietrecht besessen und daher habe er der DC GmbH nur ein Untermietrecht einräumen können, ist zu erwidern, dass dies für die Lösung der Frage, ob der Bw. eine Einkunftsquelle verkauft oder eine Mietrechtsvorauszahlung erhalten hat, nicht entscheidungswesentlich ist.

Soweit die BP vorbringt, die DC GmbH musste wissen, dass ihr "nur" ein Untervermietrecht eingeräumt wurde, da der Bw. zu diesem Zeitpunkt auch Geschäftsführer der DC GmbH gewesen war, trifft dieser Umstand möglicherweise zu. Aber wie die BP auch unstrittig festgestellt hat, existiert kein schriftlicher Vertrag über die Einräumung eines Mietrechts; lediglich eine Rechnung über den Erwerb eines nicht näher definierten Mietrechts liegt vor. Als bloßes Verpflichtungsgeschäft unterliegt ein Kaufvertrag im Allgemeinen keiner besonderen Form, sodass dieser demzufolge durch Willenseinigung zwischen den Parteien über Ware und Preis zustande kommt. Inwieweit das Wissen der DC GmbH für die Beurteilung des Vorliegens einer Mietrechtsvorauszahlung maßgeblich ist, ist jedoch nicht nachvollziehbar.

Wenn die BP vermeint, weder durch die Zahlung in Höhe von S 9 Mio. der DC GmbH an den Bw., noch durch das "sale-and-lease-back" zwischen der DC GmbH und der SE GmbH habe sich an der rechtlichen Stellung der DC GmbH etwas geändert, kann diese Auffassung nicht geteilt werden. Denn wie die BP selbst feststellt hat, hat die Leasingnehmerin (DC GmbH) auf Grund des Leasingvertrages nunmehr die Möglichkeit das Bestandsobjekt unterzuvermieten. Aus welchem Grund die Zahlung in Höhe von S 9 Mio. eine Mietrechtsvorauszahlung darstelle, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich.

Auch das weitere Vorbringen der BP, nur auf Grund der raschen Weiterveräußerung eines behaupteten Hauptmietrechts der DC GmbH an die SE GmbH habe der Geschäftsführer beider GmbHs (= der Bw.) das Hauptmietrecht mit dem Untermietrecht vereinigt und unter dem Titel "Mietrechtsverkauf" S 9 Mio. erhalten, zeigt nicht auf, inwiefern der Preis für den "Verkauf des Mietrechts" als Mietrechtsvorauszahlung zu qualifizieren sei, zumal für das Vorliegen einer Mietrechtsvorauszahlung der Umstand sprechen würde, dass der Erwerber des Mietrechts (= die DC GmbH) neben der Einmalzahlung laufend Mietzahlungen entrichte. Gerade dieser

Sachverhalt liegt jedoch im gegenständlichen Berufungsfall nicht vor, da die BP festgestellt hat, dass neben dieser Einmalzahlung keine laufenden Mietzahlungen vereinbart und entrichtet worden sind. Als weiteres Indiz dafür, dass keine Mietrechtsvorauszahlung vorliegt, bringt schließlich der Bw. vor, dass weder vertraglich eine Rückverrechnung dieser Mietrechtsvorauszahlung vereinbart worden sei, noch sei es in weiterer Folge zu einer Rückverrechnung gekommen. Diesem Einwand hat die BP nichts entgegenzusetzen.

Wenn die Amtspartei in ihrer Stellungnahme zur Berufung ausführt, in einem Schreiben vom 25. Oktober 1991 sei von Verhandlungen mit dem Hauseigentümer berichtet worden, in dem die SE GmbH als neue Mieterin vom Hauseigentümer anerkannt, das einmalige Weitergaberecht der Vormieterin konsumiert und die SE GmbH in den bestehenden Mietvertrag eintreten würde, ist darauf hinzuweisen, dass dieses Schreiben lediglich Auskunft über den Stand der Mietvertragsverhandlungen gibt, für die Beurteilung der Frage, ob die Leistung der DC GmbH an den Bw. eine Mietrechtsvorauszahlung darstellt, jedoch irrelevant ist.

Soweit das Finanzamt weiters die Auffassung vertritt, für Geschäftsräumlichkeiten dieser Art erscheine ein Quadratmeterpreis in Höhe von ca. S 42,00 sehr preiswert, dann ist entgegenzuhalten, dass nicht die Fremdüblichkeit des Bestandvertrages B.gasse Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens ist, sondern die Zahlung der DC GmbH an den Bw.

Aus welchem Grund der Bw. als Geschäftsführer der SE GmbH die Vereinbarung vom 11. Mai 1994 mit dem Hauseigentümer getroffen hat, ist zur Klärung der Streitfrage – Verkauf einer Einkunftsquelle oder Mietzinsvorauszahlung – nicht von Bedeutung. Wie der Bw. selbst vorgebracht hat, würde eine Willenseinigung zwischen zwei Vertragsparteien nie zustande kommen, wenn sich nicht beide Parteien einen Vorteil daraus versprechen.

Betreffend das Vorbringen des Bw., durch die Vereinbarung vom 11. Mai 1994 mit dem Hauseigentümer und die damit verbundene Mietzinserhöhung hätte er ein Weitergaberecht erlangt, widerspricht die Amtspartei und führt hiezu aus, dass sich der Bw. durch diese Vereinbarung lediglich die Zustimmung des Hauseigentümers gesichert hat, dass bei Übertragung der Stammanteile der SE GmbH die Mietzahlungen nicht angehoben würden. Diese Meinung vertritt auch der UFS, wobei dieser jedoch keinen Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Frage erkennen kann.

Ebenso zutreffend sind die Ausführungen des Finanzamts, was die Mietvorschreibungen des Hauseigentümers an die SE GmbH bzw. B.GmbH angeht, da das Treuhandverhältnis zwischen der SE GmbH und spätere B.GmbH dem Hauseigentümer gegenüber nie offen gelegt wurde.

Hinsichtlich des Vorbringens der Amtspartei, die Zahlung der DC GmbH in Höhe von S 9 Mio. an den Bw. für "Mietrechte an den Gesellschaftsräumen" sei "wertlos" gewesen, da das

Weitergaberecht der P.C.S.GmbH bereits konsumiert worden sei, ist anzumerken, dass zwar die SE GmbH mit Wirkung vom 1. Oktober 1994 in den Mietvertrag der P.C.S.GmbH eingetreten ist, jedoch aus den vorgelegten Akten Feststellungen darüber, dass der Wert des diesbezüglichen Mietrechts nicht zutreffe, nicht ersichtlich sind. Umstände, die darauf hindeuten, dass das Rechtsgeschäft zwischen dem Bw. und der DC GmbH nicht anzuerkennen ist, weil es nicht die allgemeinen Kriterien der Verträge zwischen nahen Angehörigen erfüllt, sind den vorgelegten Akten nicht zu entnehmen.

Wenn das Finanzamt letztlich zur Ansicht gelangt, der vorgeschriebene Hauptmietzins sei für die B.GmbH wirtschaftlich gesehen nur ein Durchläufer gewesen, schließt sich der UFS dieser Meinung an, zumal, wie der Bw. zutreffend ausführt, diese Vorgangsweise in der Leasingbranche durchaus gebräuchlich ist. Der Schlussfolgerung des Finanzamtes, der Bw. sei der tatsächliche Hauptmieter, weil die nach außen aufscheinende SE GmbH bzw. spätere B.GmbH nicht einmal den Hauptmietzins trage und die DC GmbH den Hauptmietzins für den Bw. bezahle, kann der UFS allerdings nicht folgen. Diese Sichtweise würde nämlich sämtliche vor dem Leasingvertrag durchgeführten Rechtsgeschäfte und wirtschaftlichen Abläufe negieren.

Hinsichtlich des Vorbringens der Amtspartei, die in Rechnung gestellte Haftungsprovision habe der Bw. im Prüfungszeitraum als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus V + V abgezogen und sei dies ein Hinweis darauf, dass der Bw. seine Einkunftsquelle nicht aufgegeben habe, entgegnete der Bw., dass diese Werbungskosten irrtümlich geltend gemacht worden sind. Wenn die BP auf Grund ihrer Feststellung vermeint, die Geltendmachung der Haftungsprovision als Werbungskosten bei den Einkünften aus V + V sei ein Indiz, dass der Bw. seine Einkunftsquelle nicht aufgegeben habe, ist zu erwidern, dass dieser Umstand nicht ausreicht, um einen Zusammenhang mit einer ehemaligen Einkunftsquelle herzustellen. Denn - wie der Bw. zutreffend ausführt - vermögen Aufwendungen, die nicht im beruflichen oder betrieblichen Zusammenhang mit Einnahmen stehen, keine Steuerwirkung zu entfalten.

Soweit die Amtspartei vorbringt, das Untermietverhältnis zwischen dem Bw. (gemeint: SE GmbH) und der DC GmbH sei tatsächlich nicht beendet worden, da der Bw. die Investitionen der Untermieterin (DC GmbH) in das Bestandsobjekt in Höhe von ca. S 700.000,00 nicht als „Wertzuwachs“ im Rahmen seiner Einkünfte aus V + V versteuert habe, ist darauf hinzuweisen, dass im Pkt. XI auch vereinbart wurde, etwaige Investitionen gehen bei Beendigung des Bestandvertrages unentgeltlich ins Eigentum der Untervermieterin (SE GmbH) über. Damit hätte aber die Untervermieterin die Möglichkeit gehabt, nach Beendigung des Untermietverhältnisses, dies wäre der 30. Juni 1996 gewesen, einen möglichen „Wertzuwachs“ in Form von höheren Mieten zu realisieren. In weiterer Folge hat

jedoch die Untermieterin (DC GmbH) am 17. Oktober 1994 das Mietrecht B.gasse vom Bw. um S 9 Mio. gekauft und verbleibt für einen allfälligen „Wertzuwachs“ des Bestandsobjektes kein Raum.

Wenn das Finanzamt schließlich zur Ansicht gelangt, für die Steuerpflicht von Einnahmen im Sinne des § 28 EStG 1988 sei der wirtschaftliche Zweck der Zahlung ausschlaggebend, ist ihm grundsätzlich zuzustimmen, denn für die Steuerpflicht der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist es unbeachtlich, ob die geleisteten Zahlungen zulässig sind oder ob vertragliche Formen nur zur Umgehung mietengesetzlicher Bestimmungen gewählt wurden. Im vorliegenden Fall ist jedoch der wirtschaftliche Zweck der Zahlung an den Bw. der Verkauf seiner Einkunftsquelle. Insoweit das Finanzamt den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftes zwischen der DC GmbH und dem Bw. in einer Untermietvorauszahlung sieht, erweist sich der vorliegende Sachverhalt aus den dargelegten Erwägungen als unzureichend, um die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegende rechtliche Beurteilung zu tragen. Der Berufung war in diesem Punkt statt zu geben.

Die Aufwendungen betreffend die Haftungsprovision in Höhe von S 7.666,66 seien nach Ansicht des Bw. irrtümlich in den Werbungskosten des Jahres 1995 geltend gemacht worden. Der UFS scheidet diese Kosten in der Überschussrechnung S.straße aus und erhöht in der Folge die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Jahr 1995 um diesen Betrag.

Überschussrechnung - B.gasse

	1994 S	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S	1999 S
Einnahmenüberschuss lt. Erklärung	+ 352.248,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
AfA Hauptmietrecht		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Verkauf d. Einkunftsquelle	0,00					
Einnahmenüberschuss lt. BE	+ 352.248,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Punkt II S.straße

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung:

a) bei Grundstücke und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

b) bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von:

Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen (§ 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988).

Hinsichtlich dieses Punktes wurde der vom Finanzamt festgestellte Sachverhalt (siehe BE Seite fünf und sechs) seitens des Bw. im Wesentlichen außer Streit gestellt, sodass lediglich die Rechtsfragen betreffend die Stellung des Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer des Dachbodenausbaus und betreffend das am 29. Juli 1999 zwischen dem Bw. und der DC GmbH durchgeführte Rechtsgeschäft zu beurteilen sind.

Das Finanzamt gelangt zur Ansicht, dass der Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer des Dachbodenausbaus anzusehen sei, weil dem Bw. (= Mieter des nicht ausgebauten Dachbodens) auf Grund der ergänzenden Vereinbarung vom 23. April 1992 vom Vermieter ein zeitlich unbefristetes und beliebig oft ausnutzbares Weitergaberecht eingeräumt worden sei und dadurch für den Hauseigentümer keine Verwertungsmöglichkeit des Dachbodenausbaus bestanden habe. Diese Rechtsmeinung vertritt auch der UFS, da die Baumaßnahmen des Bw. in der gemieteten Liegenschaft zum geschäftlichen Vorteil des Bw. vorgenommen wurden und demnach einkommensteuerlich zu einem beim Bw. selbständig anzusetzenden Wirtschaftsgut führen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, ZI. 2006/15/0152). Die Frage, ob der vom Bw. getragene Aufwand zu einem in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehenden Wirtschaftsgut führt, ist somit zu bejahen und sind die Investitionen dem Bw. als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen.

Wenn nun der Bw. in seiner Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme vorbringt, der Dachboden stehe nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Bw., weil die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft S.straße für den Zeitraum 1996 bis 1999 nicht einheitlich und gesondert festgestellt worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall nicht das wirtschaftliche Eigentum des unausgebauten Dachbodens zu beurteilen ist, sondern der unstrittig vom Bw. durchgeführte Dachbodenausbau. Außerdem regelt der § 24 BAO nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht die Zurechnung von Einkünften (Doralt, EStG-Kommentar, Band I, § 2, Tz 110).

Soweit der Bw. weiters ausführt, bei einer Miteigentumsgemeinschaft könne das Gebäude nur einer einheitlichen Nutzungsdauer unterliegen, ist zu erwidern, dass im gegenständlichen Fall eben keine Miteigentumsgemeinschaft vorliegt. Somit erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf den Einwand des Bw. betreffend eine einheitliche Nutzungsdauer.

Wenn der Bw. vermeint, die Rechtsposition des Bw. sei mit der eines wirtschaftlichen Eigentümers nicht vergleichbar, da der zivilrechtliche Hauseigentümer für den Fall des erheblich nachteiligen Gebrauches des Bestandgegenstandes oder Mietrückstandes oder der Neuerrichtung des Hauses Kündigungsmöglichkeiten habe, ist auszuführen, dass es zwar zutrifft, dass Nutzungsrechte – wie im vorliegenden Fall das Mietrecht am Dachboden S.straße - kein wirtschaftliches Eigentum (Ritz, BAO-Kommentar³, § 24, Tz 9) am Bestandgegenstand begründen. Im vorliegenden Fall geht es jedoch nicht nur um den in Bestand genommenen unverbauten Dachboden, sondern um die vom Bw. getätigten Investitionen auf die Bestandsache. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19. März 2002, Zl. 99/14/0286 ausgesprochen, dass Aufwendungen für Zu- und Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die vom Mieter im eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden, einkommensteuerlich ein beim Mieter selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut sind und diesem im Allgemeinen als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen sind. Ein weiteres Indiz dafür, dass der Bw. an seinen Mieterinvestitionen wirtschaftliches Eigentum erlangt hat, sieht der UFS im zwischen dem Bw. und dem Hauseigentümer abgeschlossenen Mietvertrag vom 4. Juli 1991. Im § 5 "Benützung" des erwähnten Vertrages wurde der Absatz 2 zur Gänze gestrichen. Darin wäre vereinbart gewesen, dass bauliche Veränderungen innerhalb des Bestandgegenstandes nur mit Bewilligung des Vermieters erfolgen dürfen und die in diesem Zusammenhang erfolgten Investitionen sofort unentgeltlich in das Eigentum des Vermieters übergehen. In einer Ergänzung zu diesem Mietvertrag erteilte zwar der Vermieter seine uneingeschränkte Zustimmung zum Ausbau des Dachgeschosses samt Errichtung eines Aufzuges in das Dachgeschoß, eine Vereinbarung über die Eigentumsverhältnisse der durchgeführten Investitionen wurde jedoch nicht getroffen. Gestützt auf das bereits zitierte VwGH-Erkenntnis (vgl. auch VwGH - Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, Zl. 2006/15/0152) und auf den Umstand, dass keine Vereinbarung im Bezug auf die Eigentumsverhältnisse betreffend die baulichen Investitionen des Bw. getroffen wurde, gelangt der UFS zur Ansicht, dass der Bw. jedenfalls mit Beendigung der Ausbauarbeiten im Dachgeschoss wirtschaftlicher Eigentümer an seinen Mieterinvestitionen geworden ist.

Soweit der Bw. vorbringt, ihm komme nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zu, weil ihm als Nutzungsberechtigten die wirtschaftliche Substanz nicht endgültig zugewendet worden sei und zu diesem Zweck auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. März 2002, Zl. 99/15/0041 verweist, ist darauf hinzuweisen, dass - abgesehen davon ,

dass dieses Erkenntnis zur Umsatzsteuer ergangen ist - diesem ein anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen ist; denn in dieser VwGH-Entscheidung wurde lediglich ein Mietrecht eingeräumt und die bloße Einräumung von Gebrauchs- und Nutzungsrechten führt nicht zur Übertragung der endgültigen Verfügungsmacht. Auch wurde in dem dem Beschwerdeverfahren zu Grunde liegenden Mietvertrag vereinbart, dass die vom Mieter in der Wohnung getätigten Investitionen nach Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos auf den Hauseigentümer übergehen, was gerade im berufsgegenständlichen Fall nicht vorliegt.

Der Bw. hat in der Folge nach Durchführung seiner Mieterinvestitionen, die sich unstrittig als Einbau von vier Wohnungen (Bestandseinheiten) in den Dachboden des Hauses S.straße darstellen, diese um S 31,125.337,00 an die DC GmbH verkauft. Dieses Rechtsgeschäft hat das Finanzamt als Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 gewertet, da ein im Privatvermögen befindlicher Gebäudeteil innerhalb der 10 jährigen Spekulationsfrist veräußert worden sei. Dieser Auffassung tritt der Bw. insoweit entgegen, indem er vorbringt, die Mieterinvestitionen seien nicht als Anschaffungsvorgang, welcher Voraussetzung für das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes ist, zu qualifizieren. Mit dieser Ansicht befindet sich der Bw. im Recht. Der Dachbodenausbau war zwar davon abhängig, dass der Bw. ein Nutzungsrecht am "leeren" Dachboden innehatte, doch ist das Wirtschaftsgut "nicht ausgebauter Dachboden" mit dem Wirtschaftsgut "Mieterinvestitionen" nicht ident. Voraussetzung für die Anwendung des § 30 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 ist nämlich, dass die Anschaffung und Veräußerung desselben Wirtschaftsgutes vorliegt. Dass zwischen dem angeschafften Wirtschaftsgut "nicht ausgebauter Dachboden" und dem veräußerten Wirtschaftsgut "Mieterinvestitionen" Identität vorliegt, hat nicht einmal das Finanzamt vorgebracht. Es wertete das vom Bw. als Verkauf der Mietrechte am Objekt S.straße dargestellte Rechtsgeschäft als Veräußerung eines im Privatvermögen befindlichen Gebäudeteiles innerhalb von zehn Jahren, ohne die unstrittig vom Bw. durchgeführten Mieterinvestitionen (Einbau von vier Wohnungen in den Dachboden) zu bedenken. Hergestellte Wirtschaftsgüter sind nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes (Doralt, EStG-Kommentar, § 30, Tz 63). Der Bw. hat in dem nicht ausgebauten Dachboden vier Wohnungen eingebaut und damit ein neues Wirtschaftsgut "Mieterinvestitionen" hergestellt, welches er schließlich an die DC GmbH verkaufte. Nach Ansicht des UFS liegt darin kein spekulationssteuerauslösendes Rechtsgeschäft.

Wenn das Finanzamt in seiner Stellungnahme zur Berufung vorbringt, die Voraussetzungen des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 hinsichtlich des zu beurteilenden Rechtsgeschäftes lägen nicht vor, da nur die erstmalige Errichtung eines Objektes befreit ist, trifft diese Begründung unter Zugrundelegung des Sachverhaltes des zitierten VwGH-Erkenntnis vom 20. Jänner 2001, ZI.

98/15/0071 prinzipiell zu. Für die Fragestellung jedoch, ob der Ausbau des Dachbodens als erstmalige Errichtung eines Objektes anzusehen ist, ist diese Befreiungsbestimmung nicht mehr von entscheidender Bedeutung. Da der UFS nämlich zur Ansicht gelangt, die vom Bw. durchgeführten Mieterinvestitionen können mangels Identität des angeschafften und veräußerten Wirtschaftsgutes gar nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes sein, erübrigt sich auch jedes weitere Eingehen auf eine mögliche Anwendung der Spekulationssteuer befreienden Regelung.

Soweit das Finanzamt die Ansicht vertritt, durch die Einräumung des zeitlich und zahlenmäßig unbeschränkten Weitergaberechts seitens des Hauseigentümers an den Bw., habe der Bw. de facto keine Möglichkeit gehabt, den ausgebauten Dachboden zu verwerten. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass zum Zeitpunkt der Einräumung des zeitlich und zahlenmäßig unbeschränkten Weitergaberechts seitens des Hauseigentümers an den Bw. der Dachboden noch nicht ausgebaut war. Dieses unbeschränkte Weitergaberecht ist für den Bw. sicherlich eine Stärkung seines Mietrechts, aber wirtschaftlicher Eigentümer ist er dadurch nicht geworden. Der Hauseigentümer (zivilrechtliche Eigentümer) hatte nach der Einräumung des zeitlich und zahlenmäßig unbeschränkten Weitergaberechts immer noch die Möglichkeit, die gesamte Liegenschaft zu belasten oder zu veräußern. Auch der Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0071 und die in diesem Zusammenhang vorgebrachte Vermögensvermehrung in relativ kurzer Zeit verhilft dem Finanzamt nicht zum Erfolg, denn in der zitierten Entscheidung wurde zivilrechtliches Eigentum an einer Liegenschaft samt einem darauf befindlichen Arbeiterwohnhaus erworben und der Eigentümer hat dieses auf der Liegenschaft befindliche Gebäude umgebaut. Im vorliegenden Fall hat der Bw. (=Mieter) einen in Bestand genommenen Gebäudeteil ausgebaut und diese Investitionen an seinen Untermieter verkauft. Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt somit nicht vor.

Hinsichtlich des Vorbringens des Finanzamtes, der Bw. habe mit der ergänzenden Vereinbarung am 23. April 1992 zwischen dem Hauseigentümer und ihm wirtschaftliches Eigentum an einem unbeweglichen Wirtschaftsgut (Dachboden) erworben, welches er schließlich innerhalb der Spekulationsfrist veräußerte, ist noch einmal auszuführen, dass wirtschaftliches Eigentum dann vorliegt, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 28. November 2007, ZI. 2007/14/0021). Dass der Bw. als Mieter des nicht ausgebauten Dachbodens diesen weder veräußern und belasten, noch Dritte von der Einwirkung auf diesen

Gebäudeteil ausschließen konnte (siehe § 10 des Mietvertrages vom 4. Juli 1991) liegt auf der Hand.

Zusammenfassend stellt sich für den UFS das am 29. Juli 1999 durchgeführte Rechtsgeschäft zwischen dem Bw. und der DC GmbH als Verkauf der Mieterinvestitionen und nicht als Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG dar. Der Berufung war demnach in diesem Punkt Statt zu geben.

Hinsichtlich der Absetzungen für Abnutzung (AfA) für die Jahre 1996 - 1999 betreffend die Mieterinvestition in fremde Gebäude wurde im Erörterungstermin einvernehmlich festgehalten, dass die AfA mit 2,5% der im Anlagenverzeichnis geltend gemachten Investitionen anzusetzen sind.

Ermittlung der AfA

	1996	1997	1998	1999
Bemessungsgrundlage lt. Anlagenverzeichnis	15.972.422,26	15.972.422,26	15.972.422,26	15.972.422,26
davon 2,5%	399.310,56	399.310,56	399.310,56	399.310,56
Zugang lt. Anlageverz.			738,67	738,67
1/2 AfA	199.655,28			
AfA neu Mieterinvest. in fremde Gebäude	199.655,28	399.310,56	400.049,23	400.049,23

Überschussrechnung - S.straße

	1994 S	1995 S	1996 S	1997	1998	1999
Einnahmenüberschuss lt. Erklärung					+168.861,00	+153.072,00
WK-Überschuss lt. Erklärung	-978.637,00	-854.384,00	-592.629,00	-617.110,00		
beantragte AfA lt. Anlagenverzeichnis			+300.310,26	+798.621,00	+799.360,00	+799.360,00
unstrittige AfA lt. Anlagenverzeichnis			-43.501,14	-82.002,00	-86.152,00	-90.302,00
AfA neu Mieterinvest. in fremde Gebäude			-199.655,28	-399.310,56	-400.049,23	-400.049,23
Berichtigung Haftungsprovision		+7.666,66				
Einn.überschuss lt. BE					+230.449,44	+552.382,77
WK-Überschuss lt. BE	-978.637,00	-846.717,34	-392.974,02	-217.799,56		

Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
R.straße.	+3.114					
H.gasse.	+50.549	+37.705	+3.186	+54.540	+59.660	+51.279

G.gasse.	-450.414					
B.gasse neu	+352.248	0	0	0	0	0
S.straße neu	-978.637	-846.717	-392.974	-217.800	+230.449	+552.383
Eink. aus V + V lt. BE	-1.023.140	-809.012	-389.788	-163.260	+290.109	+603.662

Betreffend das Jahr 2000 hat der Bw. schließlich die Liegenschaft S.straße um S 17 Mio. erworben und das Finanzamt im Veranlagungsverfahren in Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 die AfA mit 1,5 % der Anschaffungskosten angesetzt. Im Zuge des Erörterungstermins wurde der Antrag auf Berücksichtigung der AfA mit 2 % der Anschaffungskosten gestellt und stimmte die Amtspartei dieser Änderung zu, sodass in diesem Jahr die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesamt in Höhe von S - 174.999,00 (erklärungsgemäß) anzusetzen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 14 Berechnungsblätter

Wien, am 12. Juni 2008