



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien

GZ. RV/3349-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Plachetka & Partner SteuerberatungsGmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Fachärztin. Strittig ist, ob eine die AfA für eine Einmalkaution bzw. laufende Kautionszahlungen im Zusammenhang mit dem Leasing einer Wohnung als Ausgaben gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Aufgrund von Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp.) erließ das Finanzamt Einkommensteuerbescheide:

Die AfA aus der Aktivierung einer Einmalkaution iHv. ATS 1,100.000 als Mietrecht für die Ordination wurde nicht anerkannt. Weiters wurden auch monatlich zusätzlich zu den Leasingraten zu zahlende Kautionszahlungen aus den Ausgaben ausgeschieden.

Die Bw. erhob gegen die Bescheide Berufung und begründete diese folgendermaßen:

Sie habe einen mit 01.04.1997 beginnenden Leasingvertrag über die als Ordination genutzte Eigentumswohnung abgeschlossen. Bei Abschluss des Vertrages sei die Zahlung einer Kaution von ATS 1,100.000,00 vereinbart worden. Die laufend zur Vorschreibung gelangenden Leasingraten würden eine weitere ratenweise Aufstockung der Kaution um ATS 2.619,00 monatlich enthalten.

Diese Kaution diene zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Instandhaltung, der Unterlassung baulicher Veränderungen und allfälliger Schäden wegen einer vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrages sowie aller weiteren Verpflichtungen des Mieters aus dem Vertrag. Weder die Kaution bei Vertragsabschluss noch die laufenden Kautionszahlungen würden verzinst. Der Stand des Kautionsguthabens würde zum 31.12.2001 ATS 1,247.212,19 betragen. Mit Ablauf des Vertrages würde er € 127.752,82 betragen. Die Bw. könne frühestens mit Ende des 240. Monates kündigen.

Laut Leasingvertrag sind Abnutzungen und Wertminderungen, die bei Beendigung des Vertrages höher als die kalkulatorische Abschreibung von 2% p.a. seien, vom Mieter an den Vermieter zu ersetzen, wobei eine Verrechnung mit den Kautionszahlungen erfolge.

Die Mindestabschreibung von 2 % im Ausmaß von ATS 50.046,32 (Abschreibungsbasis ATS 2.502.316,00 gem. Leasingvertrag) sei in jedem Fall als Kostenfaktor anzusetzen, da sie vom Leasinggeber bei Beendigung des Mietverhältnisses zum Ansatz gebracht werde. Die Kosten aus der laufenden Nutzung seien auf die Nutzungsdauer zu verteilen und könnten nicht die Periode der Vertragsauflösung belasten.

Die Bw. versuchte anhand eines Methodenvergleichs die Richtigkeit ihres gewählten Ansatzes darzustellen.

Der Annuitätenzinssatz von ATS 5,19 % errechne sich laut Bw. wie folgt:

Der Gesamtpreis der Wohnung beträgt	2,769.400,00
- Kaution bar	-1,100.000,00
zu verzinsender Restbetrag	<b>1,669.400,00</b>

monatliche Leasingrate	7.782,00
unverzinsten Kautionsrate	2.619,00 <b>10.401,00</b>

Nach Aufrechnung des Barwerts der Kaution mit den Zinsen würde sich nachfolgender verbleibender Zinsaufwand ergeben:

	1997	55.344,00
(Schuldzinsen – Barwert Kaution)	1998	71.169,00
	1999	68.356,00

Die Berücksichtigung der unverzinsten Kaution stelle sich wie folgt dar:

Abzinsung Kaution 1.000.000,00	1997	15.547,00
anteilige aufwandswirksame Verrechnung	1998	21.765,00
	1999	22.853,00

Bei entsprechender Berücksichtigung obiger Werbungskosten würden sich folgende Aufwendungen ergeben:

	1997	1998	1999
Nutzungsanteil	50.046,32	50.046,32	50.046,32
Zinsenaufwand	55.455,00	71.169,00	68.356,00
Abzinsung	15.547,00	21.765,00	22.853,00
	<b>120.937,32</b>	<b>142.980,32</b>	<b>141.255,32</b>

Aufgrund des erheblichen Rechenaufwandes sei bei der Erstellung der Einkommensteuererklärungen in Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise die Kaution als Mietrechtsaktivierung und Verrechnung der tatsächlichen Zahlungsbeträge wie folgt angesetzt worden:

	1997	1998	1999
AfA Mietrecht	16.500,00	16.500,00	16.500,00
Leasingzahlungen	124.812,00	124.812,00	124.812,00
	<b>141.312,00</b>	<b>141.312,00</b>	<b>141.312,00</b>

Aus der Gegenüberstellung sei ersichtlich, dass beide Methoden zum selben Ergebnis gelangen würden.

Die Bw. beantragte darüber hinaus, die von der Bp. zu hoch ausgeschiedenen Ausgaben zu berichtigen, da diese nicht berücksichtigt habe, dass der Vertrag erst ab 1.4.1997 laufe.

Die Bp. führte in der Stellungnahme zur Berufung ergänzend Folgendes aus:

Von der Bw. sei 1997 eine Einmalzahlung in Höhe von S 1.100.000,00 geleistet worden. Dieser Betrag sei als Mietrecht aktiviert und mit einer jährlichen AfA von ATS 16.500,00 bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung berücksichtigt worden.

Laut Leasingvertrag handle es sich bei dieser Einmalzahlung um eine Kaution, die bei Auflösung des Leasingvertrages zurückbezahlt werde.

Außerdem enthalte die monatliche Leasingrate eine zusätzliche Kaution in Höhe von ATS 2.619,00 (somit ATS 31.428,00 p.a.).

Die Bw. gab dazu folgende Gegenäußerung ab:

Die von der Bp. gezogenen Schlussfolgerungen seien grundsätzlich zutreffend. Unter Berücksichtigung der gem. § 22 BAO gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise wies die Bw. wie bereits in der Berufung dargestellt darauf hin, dass ihrer Ansicht nach Leasing- und Vollfinanzierungsvarianten zu ähnlichen Ergebnissen führten. Die Unterscheidung sei nur in der Formulierung des Leasingvertrages zu sehen, der vorläufig eine vergleichsweise niedere Miete durch einen vorläufigen Amortisationssatz von 2% vorsehe, wobei bei Beendigung des Leasingverhältnisses entsprechend der tatsächlichen Abnutzung nachverrechnet werde.

Wenn die Aktivierung der Kaution von ATS 1.100.000,00 als Mietrechtsablöse als unzutreffend abgelehnt werde, so sei dies ihrer Ansicht nach in der Bandbreite der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelegen. Die als Äquivalent der laufenden Nutzung gegen spätere Verrechnung des tatsächlichen Amortisationsanteiles laufend vorausbezahlte Kaution stelle jedoch im Sinne der Gewinnermittlung gem. § 4 (3) EStG 1988 eine Ausgabe dar, wobei allenfalls eine am Ende des Verrechnungszeitraumes erfolgende Gutschrift als Einnahme zu behandeln wäre.

Die Bw. schränkte für den Fall einer stattgebenden Erledigung der Berufung diese auf Anerkennung der laufenden Kautionszahlungen gegen spätere Verrechnung des tatsächlichen Aufwandes ein.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

ad AfA (ATS 16.500,00 p.a.) von der Einmalkaution in Höhe von ATS 1.100.00,00:

Beim Vermieter bestehen bei Erhalt der Kaution keine steuerpflichtigen Einnahmen und auch keine Umsatzsteuerpflicht, sondern erst bei der widmungsgemäßen Verwendung, da keine Leistung aber auch keine Anzahlung vorliegt (Stingl-Nidetzky, Handbuch Immobilien und Steuern, Pkt. 2.23.6.1 Steuerrecht und Kaution (Kapitel Mietzins)).

Beim Kautionsleasing hat der Leasingnehmer zusätzlich Zahlungen an den Leasinggeber zu leisten. Kautionszahlungen mit Rückzahlungsanspruch des Leasingnehmers sind beim Leasingnehmer als Darlehensforderung zu aktivieren und beim Leasinggeber als Darlehensverbindlichkeit zu passivieren. Diese Kautionszahlungen stellen bei der Leasingnehmerin als Einnahmen-Ausgaben-Rechnerin keine Ausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 dar.

Zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Leasingobjektes, der Unterlassung baulicher Veränderungen und allfälliger Schäden wegen einer vorzeitigen Auflösung des Leasingvertrages sowie aller weiteren Verpflichtungen des Mieters aus diesem Vertrag, leistet der Mieter eine Kaution in Höhe von S 1.100.000,00 einmalig innerhalb von 14 Tagen ab Vertragsunterfertigung. Ein verbleibendes Kautionsguthaben (nach oben angeführter Gegenverrechnung mit allfälligen Schäden usgl.) ist der Mieterin bei Vertragsende zurückzuzahlen.

Hinsichtlich der AfA für die Einmalkaution in Höhe von ATS 1.100.000,00 ist die Berufung aus genannten Gründen abzuweisen. Diesbezüglich wurde die Berufung bereits im Zuge des Verfahrens eingeschränkt, falls die laufenden Kautionszahlungen als Äquivalent für die Abnutzung anerkannt werden.

ad laufende Zahlungen (Kautionsaufstockung) in Höhe von ATS 31.428,00 p.a.:

Die Kaution in Höhe von ATS 2.619,00 p.m. wird ab Beginn des Leasingverhältnisses bis zum Ende der Kündigungsverzichtsdauer verrechnet. Diese Kautioen werden dahingehend angepasst, als die Miete vorerst auf Basis einer kalkulatorischen Absetzung für Abnutzung in der Höhe von 2% p.a. auf die abnutzbaren Teile des Leasingobjektes und vorläufiger Gesamtinvestitionskosten berechnet wurde. Der Vermieter ist zur Berichtigung der Miete aufgrund der tatsächlichen erreichten AfA und der endgültigen Gesamtinvestitionskosten berechtigt, was über diese Kautionsaufstockung erfolgt. Sind die Abnutzung und Wertminde rung bei Beendigung dieses Vertrages höher als die kalkulatorische Absetzung für Abnutzung , so ist für die Differenz von der Bw. Ersatz zu leisten.

Die monatliche Kautionszahlung wird als Ausgleich für die tatsächliche Abnutzung bezahlt, und während des Vertragsverhältnisses an die tatsächliche AfA-Höhe angepasst (etwa bei Unterschieden zwischen vorläufigen und endgültigen Gesamtinvestitionskosten). Hinsichtlich

der Anerkennung der monatlichen Zahlungen ist der Berufung stattzugeben, zumal diese Beträge ein Äquivalent zur Abgeltung für die laufende Nutzung darstellen und Ausgaben iSd § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind. Laut Ansicht des UFS sind diese Zahlungen Teil der Leasingrate und laufend als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Bei der Berechnung ist zu berücksichtigen, dass das Leasinggeschäft erst ab April 1997 läuft. Es wird daher der Berufung iS der Berufungseinschränkung diesbezüglich stattgegeben.

Es ist spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, 29. September 2003