

GZ. RV/3763-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Karauschek & Partner Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Jahr 1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und negative Einkünfte aus Gewerbetrieb im Rahmen einer Beteiligung. Der Einkommensteuerbescheid 1999 erging am 6. Februar 2001.

Am 25. Jänner 2002 wurde dem zuständigen Finanzamt (FA) eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien übermittelt, in der darauf hingewiesen wurden, dass der Bw. laut beiliegender Vereinbarung für die Aufgabe des Weitergabe- und Untervermietrechts an seiner Wohnung B.-Str. im Jahr 1999 eine Abschlagszahlung in Höhe von S 750.000,00 erhalten habe. Aus dieser zwischen dem Bw. und der A. H.-G. am 1. Mai 1999 abgeschlossenen Vereinbarung geht wörtlich hervor:

"Betreff: Auflösung des Mietvertrages vom 1. 10. 1989; Abschlagszahlung; Neuer Mietvertrag

Der zwischen Ihnen und dem seinerzeitigen Hauseigentümer geschlossene Mietvertrag über Top 8 vom 1. 10. 1989, welcher unter Punkt 7 ein Weitergabe- und Untervermietrecht vorsah, wird einvernehmlich aufgelöst.

Hierfür erhalten Sie eine einmalige Abschlagszahlung in Höhe von ATS 750.000,--

Der neue Hauptmietvertrag wird mit ATS 85,00/m² einvernehmlich festgesetzt."

In einem zwischen dem Bw. und einem Vertreter der A. H.-G. aufgenommenen Aktenvermerk vom 27. April 1999 wurde hinsichtlich der Wohnung B.-Str. zusätzlich Folgendes festgehalten:

"In Anhang zu der Gesprächsnote v. 29.11.98 und der darin vereinbarten Ablöse in Höhe von ATS 1.000.000,-- für die Aufgabe der Mietrechte an Top 8 hat sich die Hauseigentümerin verpflichtet, auf ihre Kosten eine Terrasse zu errichten. Diese einvernehmlich mit ATS 250.000,-- festgestellten Kosten verringern die o. a. Ablöse dementsprechend."

Das FA nahm das Einkommensteuerverfahren 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am 5. Februar 2002 den berufungsgegenständlichen Bescheid, aus dem sich eine Nachforderung von € 36.336,42 ergab. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund einer Kontrollmitteilung in Erfahrung gebracht worden sei, dass für den Verzicht auf die Ausübung des Weitergabe- und Untervermietrechtes betreffend Top 8, B.-Str., eine insgesamte Gegenleistung von S 1.000.000,00 erfolgt sei. Dadurch sei der Tatbestand der Leistung erfüllt und sonstige Einkünfte in der obigen Höhe anzusetzen.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und darin eingewendet, dass die Wohnung Top 8, B.-Str vom Bw. immer zu privaten Wohnzwecken genutzt worden sei und nie als Einkunftsquelle Verwendung gefunden habe. Der Wunsch des Bw. zwei Räume zu der bestehenden Wohnung zusätzlich anzumieten, habe zwischen dem Mieter und dem Vermieter zu folgender Vorgangsweise geführt: Da im ursprünglichen Mietvertrag ein Weitergabe- bzw. Untervermietrecht verankert gewesen sei, habe der Vermieter an den Bw. eine

Investitionsabkömmlinge für die Aufgabe des "alten" Mietvertrages in der o. a. Höhe bezahlt. Für die um zwei Räume größere Wohnung sei ein neuer Mietvertrag ohne Weitergabe- und Untermietrecht abgeschlossen worden. Da diese Wohnung weder in der Vergangenheit als Einkunftsquelle gedient habe noch eine derartige Absicht in Zukunft bestehen, darüber hinaus in den Vorjahren auch entsprechende Investitionen getätigt worden seien, die keinerlei Betriebsausgaben oder Werbungskosten dargestellt hätten, bestehe mangels Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle keine Einkommensteuerpflicht.

Das FA wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2002 ab und begründete dies damit, dass Einkünfte aus Leistungen im Sinne des § 29 Ziffer 3 EStG 1988 in einem positiven Tun, in einem Unterlassen oder auch in einem Verzicht bestehen könnten. Entscheidend für die Annahme einer Leistung sei aber der Leistungsaustausch, unabhängig davon ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stünden, müsse die Zahlung jedoch als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch die Leistung veranlasst sein. Maßgebend für die Beurteilung des Vorliegens einer Leistung sei vor allem aber auch die Sicht des Leistenden, nicht aber die des Leistungsempfängers.

Im vorliegenden Fall sei der bestehende Mietvertrag, der ausdrücklich ein Weitervergabe- und Untervermietrecht des Mieters vorgesehen habe (Punkt 7 dieses Vertrages), einvernehmlich aufgelöst und dafür eine Ablösezahlung i. H. v. S 750.000,00 sowie die Errichtung einer Terrasse durch den Vermieter (bewertet mit S 250.000,00) als Gegenleistung vereinbart worden. Gleichzeitig sei ein neuer Mietvertrag über die um zwei Räume erweiterte Wohnung abgeschlossen worden, ohne dass neuerlich ein Weitervergabe- und Untervermietrecht eingeräumt worden sei.

Bei Zusammensicht der in einem erfolgten Mietvertragsauflösung und Begründung eines neuen Mietvertrages verbleibe wirtschaftlich der Verzicht des Mieters auf das ursprünglich eingeräumte Weitervergabe- und Untervermietrecht gegen Entgelt. Somit sei der Tatbestand der Erbringung einer Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 erfüllt. Nicht entscheidend sei der in der Berufung angeführte fehlende Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle, wie sich schon aus der systematischen Stellung im Einkommensteuergesetz ergebe.

Dagegen stellte der Bw. einen Antrag auf Erledigung der Berufung in Form einer zweiten Berufungsvorentscheidung, dem er mehrere Beilagen anschloss. Hinsichtlich der zur Diskussion stehenden Ablösezahlung von S 1.000.000,00 stelle sich folgender Sachverhalt dar: Eine am 29. 11. 1998 von beiden Beteiligten unterzeichnete Gesprächsnote (Anlage A) lege fest, dass der o. a. Betrag die Ablöse für den bestehenden Mietvertrag (Ablöse für den

Verzicht auf das Weitergabe- und Untermietrecht) und eine Ablöse für die in der Wohnung getätigten Investitionen darstelle.

In Anlage B finde sich die Vereinbarung vom 1. 5. 1999, welche eine Zahlung in Höhe von S 750.000,00 vorsehe. Für den Betrag von S 250.000,00 sei im Zuge allgemeiner Umbauarbeiten im Objekt B.-Str. für Top 8 eine Terrasse ausgebaut worden. Der Ausbau dieser Terrasse im Wert von S 250.000,00 stelle nicht Eigentum des Mieters bzw. des Bw. dar, sondern sei Eigentum des Vermieters. Dies sei auch daraus ersichtlich, dass durch die zusätzlich um die Terrasse adaptierte Wohnung ein Mietvertrag (Anlage C) mit einer weit höheren Monatsmiete abgeschlossen worden sei.

Da auch Investitionen mit abgelöst worden seien, die bei Abschluss des ursprünglichen Mietvertrages vom 1. 10. 1989 (Anlage D) erforderlich gewesen seien, seien diese auf jeden Fall als Anschaffungskosten der Ablösesumme gegenüber zu stellen. Darüber hinaus sei für die Einräumung der besonderen Rechte ein zusätzlicher Betrag von S 450.000,00 entrichtet worden (Anlage E). In dieser Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 1. 10. 1989 sei vereinbart worden, dass der Vermieter dem Mieter einen Teil der von ihm getätigten Investitionen (max. S 250.000,00) ersetzen werde. Die endgültigen Anschaffungskosten für die nunmehr aufgegebenen Zusatzrechte zum Mietvertrag hätten S 450.000,00 abzüglich S 197.017,00 Investitionsersatz betragen (Anlage F).

Beigefügt in der Anlage G seien Belege über die getätigten Investitionen und in der Anlage H diverse Bescheide, technische Beschreibungen und Pläne, um zu veranschaulichen, dass diese Investitionen tatsächlich erforderlich gewesen seien und grundsätzlich auch tatsächliche Neuinvestitionen dargestellt hätten. Die steuerliche Bemessungsgrundlage für die im angefochtenen Bescheid vollbesteuerte S 1.000.000,00 stelle sich nun wie folgt dar:

"Als Besteuerung herangezogene Gesamtsumme 1,000.000,00

abzüglich der Vermieterinvestitionen, welche auch einen erhöhten Mietzins nach sich zog, für den Ausbau der Terrasse -250.000,00

*abzüglich Anschaffungskosten der besonderen Zusatzrechte
zum Mietvertrag vom 1. 10. 1989 450.000,00
abzüglich Investitionskostenersatz - 195.017,00* -254.983,00

abzüglich der in der Anlage G aufsummierten Investitionen, welche belegmäßig beigelegt wurden

-445.029,52

somit ergibt sich insgesamt eine max. Besteuerungsgrundlage in Höhe von

49.987,48"

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob das für die Auflösung eines Mietvertrages bzw. für die Aufgabe des darin vorgesehenen Weitergabe- und Untervermietrechtes erhaltene Entgelt in Höhe von S 1.000.000,00, nach § 29 Z 3 EStG 1988 zu versteuern ist.

Der o. a. Mietvertrag über das Objekt B.-Str., Top 8, vom 1. Oktober 1989 sah in Punkt 7 ein Weitergaberecht mit folgendem Wortlaut, vor:

"7. 1. Der Mieter ist zur gänzlichen oder teilweisen Untervermietung, zur sonstigen Gebrauchsüberlassung an Dritte und zur Abtretung aller oder einzelner Rechte aus dem Mietvertrag, auch durch letztwillige Verfügung berechtigt. Diese Rechte hat auch der Rechtsnachfolger des Mieters.

7. 2. Alle Rechte und Pflichten an diesem Vertrag gehen auf die Rechtsnachfolger der Vertragsteile – auch bei Veräußerung der Liegenschaft – über."

In Punkt 2. 1. (Vertragsdauer) wurde u. a. Folgendes festgehalten: *"Die Vermieter verzichten jedoch für 99 Jahre, das ist bis zum 30. 11. 2088 auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes, ausgenommen in den Fällen des § 1118 ABGB und § 30 Abs. 2 Zif 3 MRG (Mietzinsrückstand, erheblich nachteiliger Gebrauch, grob ungehöriges Verhalten)."*

Einem im Zuge der Berufung als Anlage E vorgelegten Schriftstück mit dem Titel "Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom", ist Folgendes zu entnehmen:

1. Wie schon vor Vertragserrichtung vereinbart, zahlt der Mieter wegen des Verzichts der Vermieter auf andere als die im Pkt. 2.1. des Vertrages genannten Kündigungsgründe, also auch wegen Weitergabe oder Nichtgebrauch (§ 30 Abs. 2 Z 4 und 6 MRG) als Entgelt für den Kündigungsverzicht S 450.000,00. Ein Teilbetrag von S 200.000,00 wird mit Unterfertigung dieser Vereinbarung bezahlt, worüber die Vermieter quittieren.

2. In Abänderung zu Pkt. 5 sind die in der Beilage genannten Arbeiten auf Kosten der Vermieter durchzuführen. Pkt. 5. 1. gilt daher für diese Arbeiten nicht. Der Mieter ist berechtigt, über die Altbausanierungsförderung diese Arbeiten durchführen zu lassen und die Kosten gemäß den gelegten Rechnungen exclusive Ust. vom Entgelt für den Kündigungsverzicht abzuziehen. Der verbleibende Rest dieses Entgelt ist binnen 14 Tagen nach Fertigstellung der in der Beilage genannten Arbeiten und Rechnungslegung zu bezahlen."

In der genannten Beilage werden unter Punkt 5. 1. unter anderem angeführt – Errichtung bzw. Anschluss Abflussrohr und Wasserzufuhr Badezimmer und Küche, Trennung Heizung, Elektrozufuhr und Gasversorgung, Errichtung Zwischenwand etc.. Aus einem ebenfalls vorgelegten Konvolut von Belegen geht hervor, dass die o. a. Arbeiten im Zeitraum Februar bis September 1990 im Objekt B.-Str. auf Rechnung des Bw. durchgeführt wurden. Insgesamt wurden danach Investitionen in Höhe von S 445.037,67 getätigt.

Gemäß Vereinbarung mit dem neuen Hauseigentümer vom 1. Mai 1999 erhielt der Bw. für die Auflösung dieses Mietvertrags eine Abschlagszahlung von S 1.000.000,00. Gleichzeitig wurde ein neuer Mietvertrag über die um zwei Räume und eine Terrasse vergrößerte Wohnung abgeschlossen.

§ 29 Z 3 EStG 1988 lautet:

Sonstige Einkünfte sind nur:

".....Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören....."

Bei der Auslegung des Begriffes Leistung ist von der Bedeutung auszugehen, die im Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens üblicherweise mit dem Wort Leistung verbunden wird. In diesem Sinne kann jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung bezeichnet werden. Auch ein Unterlassen, ein Dulden oder ein Verzicht können Leistungen darstellen.

Da das EStG jedoch die Substanz bestehenden Vermögens nicht besteuert, darf das Wort Leistung nicht im weitesten Sinn verstanden werden; dies ergibt sich insbesondere aus den Sonderbestimmungen für Spekulationsgeschäfte; nicht unter § 29 Z 3 fallen daher Mehrerlöse, die bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes erzielt werden oder Veräußerungsvorgänge oder veräußerungsgünstige Vorgänge im privaten Bereich, in denen das Entgelt für den endgültigen Verlust eines Vermögensgegenstandes in seiner Substanz geleistet wird (VwGH 19. 11. 1965, 1387/64). Generell sind danach Leistungen, die in der endgültigen Aufgabe einer Rechtsposition bestehen, keine Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG1988.

Ob eine Zahlung als Entschädigung für die Aufgabe eines Vermögenswertes im Bereich der Umschichtung (Veräußerung) gewährt wird, ist für den Einzelfall nach dem wirtschaftlichen

Gehalt der zugrunde liegenden Vereinbarungen zu entscheiden. Das Entgelt für eine in der Überlassung eines Wirtschaftsgutes des Privatvermögens bestehende Leistung unterliegt dann nicht der Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988, wenn es im Einzelfall bei wirtschaftlicher Betrachtung dem Normalbild des Ausgleichs für eine Minderung des Vermögenswertes in seiner Substanz entspricht (vgl. BFH BStBl. 1977 II 26 und 1990 II 1028).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. mit Abschluss des Mietvertrages am 1. Oktober 1989 das vermögenswerte Recht zur gänzlichen oder teilweisen Unter Vermietung, zur sonstigen Gebrauchsüberlassung an Dritte sowie zur Abtretung aller oder einzelner Rechte aus dem Mietvertrag an der betreffenden Wohnung, erworben. Wie aus weiteren vorgelegten Schriftstücken hervorgeht, wurde als Entgelt für die Einräumung dieses Rechtes ein Betrag von S 450.000,00 vereinbart.

Mit Vereinbarung vom 1. Mai 1999 zwischen dem Bw. und dem neuen Hauseigentümer wurde dieser Mietvertrag aufgelöst und dafür eine Abschlagszahlung geleistet. Gleichzeitig wurde ein neuer Mietvertrag ohne vergleichbare Rechte und zu einem ortsüblichen Mietzins abgeschlossen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist hier ein veräußerungsgleichlicher Vorgang gegeben, bei dem Rechtspositionen (Weitergaberecht, Unter Vermietrecht, 99-jähriger Kündigungsverzicht etc.) **endgültig** aufgegeben wurden. Bei der Abschlagszahlung handelt es sich um eine Entschädigung, die zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögensphäre gewährt wurde, und demnach nach den oben herausgearbeiteten Grundsätzen nicht der Besteuerung des § 29 Z 3 EStG 1988 unterliegt.

Der Umstand, dass ein neuer Mietvertrag (ohne vergleichbare Rechte) abgeschlossen wurde, ändert nichts daran, dass der vom Bw. vereinnahmte Betrag als Entschädigung für einen Nachteil in der Vermögensphäre geleistet wurde. Die Vereinbarung über den Abschluss eines neuen Mietvertrages nimmt der hier allein zu beurteilenden Vereinbarung über die Aufgabe des Weitergaberechtes bzw. der sonstigen o. a. Rechte an der betreffenden Wohnung nicht den Charakter eines Rechtsgeschäftes, das für den Bw. einen Nachteil in Bezug auf seine Rechte und damit in der Vermögensphäre bewirkt hat. Die zum Ausgleich dafür erhaltene Entschädigung berührt nur die Vermögensphäre und nicht das Einkommen des Bw. und zählt daher nicht zu den Einkünften aus Leistungen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 28. Mai 2003

