



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 11

GZ. RV/2882-W/02,  
miterledigt RV/2883-W/02

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 11. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 2. Mai 2001 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 und vom 7. Mai 2001 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 30. Juni 2000 im Beisein der Schriftführerin H nach der am 13. September 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im gegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese Einkünfte resultierten aus der Vermietung der sich im Alleineigentum der Bw. befindlichen Liegenschaft samt dem darauf errichteten Gebäude in NÖ, an die Firma AGmbH&CoKEG. Als Beginn dieses Mietverhältnisses wurde im diesbezüglichen Mietvertrag – angezeigt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien am 5. Juli 1994 - der 1. Juni 1994 festgeschrieben. In diesem wurde u. a. ein monatlicher Nettomietzins in Höhe von ATS 60.028,-- vereinbart und für den Fall, dass die Mieterin mit irgendeiner Leistung aus diesem Vertrag in Verzug geraten sollte, festgelegt, dass diese zu vollem Schadenersatz verpflichtet sei und dass für den Verzug von Geldleistungen Verzugszinsen in Höhe von 5 %

über der jeweiligen Bankrate in Anrechnung gebracht werden könnten. Dieser Mietvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wobei sowohl für die Vermieterin als auch für die Mieterin eine Kündigungsfrist im Ausmaß von drei Monaten bestimmt wurde. Weiters wurde die Mieterin zur Hinterlegung einer Kaution von drei Nettomonatsmieten verpflichtet. Außerdem wurde u. a. festgeschrieben, dass auf das Mietverhältnis ausschließlich österreichisches Recht zur Anwendung komme. In diesem Mietvertrag wurde außerdem eine Wertsicherungsklausel - Bindung des Mietzinses an den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex, Berücksichtigung von 5 % überschreitenden Schwankungen – festgeschrieben.

Unbeschränkt haftender Gesellschafter der Firma AGmbH&CoKEG war die Firma AGmbH. Kommanditisten des erstgenannten Unternehmens mit einer Vermögenseinlage von jeweils ATS 100.000,-- waren Herr LC, der Ehegatte der Bw., sowie die Firma ZGmbH. Die Bw. und deren Gatte waren an der Firma AGmbH jeweils im Ausmaß von 25 % beteiligt, als deren handelsrechtlicher Gesellschafter fungierte Herr LC. An der Firma ZGmbH war die Bw. mit einem Anteil im Ausmaß von 5 % sowie Herr LC mit den übrigen Anteilen (95 %) beteiligt. Dieser war außerdem deren handelsrechtlicher Geschäftsführer. Im Jahre 1998 war die Bw. überdies bei der Firma AGmbH&CoKEG angestellt.

Im Zuge einer im Zeitraum vom 5. Februar 2001 bis zum 15. Februar 2001 durchgeföhrten und die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils die Jahre 1998 und 1999 betreffenden Betriebsprüfung sowie einer ebenfalls im o. a. Zeitraum durchgeföhrten und die Monate Jänner bis Juni 2000 betreffenden Umsatzsteuernachschaup stellte die BP unter Tz 12 des Betriebsprüfungsberichtes fest, dass die Aufzeichnungen der Bw. infolge Vorliegens formeller und materieller Mängel nicht ordnungsgemäß im Sinne der Bestimmung des § 131 BAO gewesen seien. Unter Tz 13 des BP-Berichtes stellte die BP weiters fest, dass die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1998 bis 6/2000 infolge der Mangelhaftigkeit der Aufzeichnungen gemäß § 184 BAO geschätzt hätten werden müssen.

Unter Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes führte die BP weiters u. a. aus, dass die Bw. im Prüfungszeitraum Eigentümerin der o. a. Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Bürogebäude gewesen sei. Mit Mietvertrag vom 1. Juni 1994 sei dieses an die Firma AGmbH&CoKEG um monatlich ATS 60.028,-- zuzüglich Umsatzsteuer vermietet worden. In den Jahren 1998 und 1999 sowie im Zeitraum Jänner bis Juni 2000 seien von der Bw. Mieterlöse in folgender Höhe erklärt worden:

1998: ATS 296.933,-- netto

1999: ATS 43.333,33 netto

1-6/2000: ATS 0,--.

Die Frage, weshalb wesentlich geringere Mieterlöse erklärt worden seien, als der Bw. auf Grund des o. e. Mietvertrages zugestanden wären, sei damit beantwortet worden, dass sich die Mieterin ab dem Jahre 1998 in finanziellen Schwierigkeiten befunden habe. Diese hätten letztendlich auch zu deren Konkurs – Beschluss vom 4. Juli 2000 - geführt.

Aus dem die o. a. Mieterin betreffenden Anmeldungsverzeichnis in deren Konkurs sei jedoch ersichtlich, dass die Bw. die aus der Nichtzahlung der Mieten resultierenden Forderungen nicht angemeldet habe.

Daraus ergebe sich, dass entweder die Mieten in voller Höhe geflossen seien und daher keine diesbezüglichen Forderungen anzumelden gewesen seien oder dass seitens der Bw. ein Mietenverzicht, der aus rein privaten Gründen erfolgt sei, stattgefunden habe, was in der Folge als Einkommenverwendung zu betrachten sei.

Hervorzuheben sei die Tatsache, dass ein Naheverhältnis der Bw. zu deren Mieterin bestanden habe. Die Betriebsprüfung stellte dieses in der Folge näher dar und führte weiters aus, dass es im normalen Geschäftsleben absolut undenkbar sei, dass für den Fall, dass eine Mieterin mit ihren Mietzahlungen derart lange in Verzug sei, wie im gegenständlichen Fall, seitens der Vermieterin keinerlei Eintreibungsmaßnahmen gesetzt werden würden bzw. dass diese auch nicht von ihrem Kündigungsrecht Gebrauch mache. Dieser Sachverhalt lasse sich nur mit dem oben beschriebenen Naheverhältnis der Vermieterin zu deren Mieterin begründen und halte einem Fremdvergleich keinesfalls stand.

Mit Eingangsdatum 13. Juli 2000 sei von der Bw. betreffend das 4. Kalendervierteljahr eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung persönlich eingebbracht worden. Auf dieser seien keine Umsätze ausgewiesen worden. In der ursprünglichen Ust-Voranmeldung betreffend des genannten Zeitraumes seien Umsätze in Höhe von ATS 175.000,-- netto ausgewiesen worden. Begründend sei hinsichtlich dieser Berichtigung ausgeführt worden, dass der entsprechende Betrag nicht an die Bw. bezahlt worden sei. Dem entgegen sei folgender Sachverhalt ermittelt worden:

Tatsächlich handle es sich bei dem o. a. Betrag von ATS 210.000,-- (inkl. 20 % Ust.) um ein Darlehen, wobei eine Baranweisung von der Firma ZGmbH an die Bw. mit dem Vermerk „*Der Betrag wird als Darlehen an A weitergegeben!*“ verbucht worden sei. Weiters finde sich auf diesem Baranweisungsbeleg der handschriftliche Hinweis „*„fingierte Überweisung“*“. Letztlich gehe daraus hervor, dass der Betrag von ATS 210.000,-- als Mieteinnahmen der Bw. von der Firma AGmbH&CoKEG gebucht worden sei. Dieser Betrag sei jedoch tatsächlich vom letztgenannten Unternehmen an die Firma AGmbH bezahlt worden.

Daraus ergebe sich, dass es sich bei dem dargestellten Sachverhalt eindeutig um eine Einkommensverwendung der Bw. handle, in dem diese die ihr als Mieterlöse zugestandenen ATS 210.000,-- an Firma AGmbH als Darlehen gewährt habe.

Die BP ermittelte folgende Differenzen zwischen den in den Umsatzsteuervoranmeldungen – auf die diesbezüglichen Ausführungen unten wird verwiesen - der Jahre 1998 und 1999 erklärten Mieterlösen und jenen laut obigen Mietvertrag:

1998: ATS 423.403,--, netto, (errechneter Mieterlös ATS 720.336,--),

1999: ATS 677.002,67 netto, (errechneter Mieterlös ATS 720.336,--).

In den Jahren 1998 und 1999 erhöhte die BP die steuerflichtigen Umsätze entsprechend. Hinsichtlich des Zeitraumes Jänner bis Juni 2000 führte die Betriebsprüfung aus, dass auf Grund des Insolvenzverfahrens der Mieterin glaubhaft nicht die gesamte Miete vereinnahmt worden sei, sodass im Schätzungsweg mangels entsprechender Unterlagen ein Mieteingang in Höhe von 50 % zum Ansatz gebracht werde. Daher sei für den Nachschauzeitraum ein Betrag in Höhe von ATS 180.084,-- (netto) als Bemessungsgrundlage zur Besteuerung heranzuziehen.

Bei der Ermittlung des Einkommens der Jahre 1998 und 1999 erfolgten die Hinzurechnungen durch die BP ebenfalls gemäß den obigen Ausführungen. Unter Berücksichtigung der Verluste laut im Zuge der BP beigebrachter Saldenlisten – der steuerliche Vertreter kam einer Aufforderung der BP um Vorlage der Einnahmen-Ausgabenrechnungen der gegenständlichen Jahre nicht nach und beschränkte sich diesbezüglich auf die Beibringung von die Jahre 1998 und 1999 betreffender Saldenlisten - errechnete die BP folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1998: ATS 135.918,20,

1999: ATS 179.601,14.

Das Finanzamt erließ die gegenständlichen Bescheide am 2. Mai 2001 bzw. am 7. Mai 2001 den Prüfungsfeststellungen folgend.

In der mit Schreiben vom 11. Juni 2001 gegen diese Bescheide erhobenen Berufung beantragte die Bw. die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 bzw. den Zeitraum Jänner bis Juni 2000 im Sinne der von ihr erklärten Entgelte laut den von ihr eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 1998 und 1999 laut den von ihr erstellten Saldenlisten festzusetzen.

Begründend führte die Bw. u. a. aus, dass sich die Firma AGZGmbH sowie die übrigen Unternehmungen der Firmengruppe auch mit der Entwicklung einer Konzeption zur Errichtung des Gewerbezentrums Ebreichsdorf beschäftigt hätten. Es sei geplant gewesen, dass dieses auf einem 11.000 m<sup>2</sup> großen Grundstück mit einer vermietbaren Nutzfläche von knapp 4.000 m<sup>2</sup> und Investitionskosten von 80 Mio ATS errichtet werde und sämtliche Gewerke des Bau- und Baunebengewerbe beherberge. Es sei weiters geplant gewesen, dass das Gewerbezentrum den Professionisten sämtliche Aktivitäten, die nicht unmittelbar den Kern deren Geschäfte gebildet hätten, wie beispielsweise Fakturierung, Angebotswesen, Buchhaltung, Sekretariat und Telefondienste, abnehme. Um diese Aktivitäten durchführen zu können, sei die Anmietung entsprechender Räumlichkeiten durch die Firmengruppe notwendig gewesen. Daher sei die Liegenschaft der Bw. um monatlich ATS 60.028,-- netto angemietet worden. Mit der überraschenden Inhaftierung von Herrn LC sei die Firmengruppe jedoch zusammengebrochen. Dies habe zur Folge gehabt, dass das Projekt nicht mehr fertiggestellt werden habe können. Das bedeutete für die Bw., dass deren Mietforderung uneinbringlich geworden sei.

Hinsichtlich des von der Betriebsprüfung gezogenen Schlusses, dass die Mieten entweder in voller Höhe geflossen seien, oder dass die Bw. auf die Zahlung der Mieten aus privaten Gründen verzichtet habe, da diese ihre Forderungen im Konkurs der Mieterin nicht angemeldet habe, wies die Bw darauf hin, dass sie in einer Besprechung mit der BP angeboten habe, diese Forderungen nachträglich anzumelden. Ihr, der Bw., sei erklärt worden, dass dies nichts an den Feststellungen der BP ändern werde. Nunmehr habe die Bw. veranlasst, dass die in Rede stehenden Forderungen nachträglich angemeldet worden seien, dies trotz der Tatsache, dass die Gemeinschuldnerin über keinerlei Vermögen verfüge. Die Anmeldung der Forderung sei zwar sinnlos, diese stelle jedoch das Fundament der Begründung der BP dar. Daher müsse dieser sinnlose Schritt dennoch unternommen werden.

Es sei nochmals erwähnt, dass die Forderungsanmeldung bisher deshalb nicht erfolgt sei, da die Bw. von ihrem Ehemann gewusst habe, dass die Gesellschaft über keinerlei Vermögen verfügt habe. Daran, dass die Finanzbehörde daraus den falschen Schluss ziehe, dass die Bw. auf die Forderung verzichte, habe niemand gedacht. Die BP habe mit der Masseverwalterin bereits Kontakt aufgenommen, es sei ihr auch bekannt, dass die Masse über kein Vermögen verfüge. Dass die Beträge nicht geflossen seien, werde wohl aus der finanziellen Lage der Firmengruppe ersichtlich sein. Dies könne auch die ehemalige Buchhalterin der Gesellschaften bestätigen.

Es werde das (nahe) Verhältnisses der Bw. zu der Firmengruppe besonders hervorgehoben wobei ausgeführt werde, dass die Bw. indirekt an ihrer Mieterin und zwar als persönlich

haftende Gesellschafterin, beteiligt sei. Die Bw. sei am Stammkapital der Finanz GmbH zu 25 % beteiligt. Allerdings habe die Bw. deren Minderheitsrechte deshalb nicht ausgeübt, da sie in den Firmenbereich überhaupt keinen Einblick gehabt habe. Die von der BP besonders hervorgehobene Beteiligung von 5 % an der ZGmbH sei vom Einfluss her derart lächerlich, dass sich eine nähere Kommentierung erübrige.

Selbstverständlich habe ein Naheverhältnis der Bw. zu deren Ehegatten, der die Geschäfte der Gesellschaften geführt habe, bestanden. Dieser sei fest davon überzeugt gewesen, dass das Gewerbezentrum planmäßig fertiggestellt werde und dass die rückständigen Mieten gezahlt werden könnten. Die Forderungen der Bw. seien jedoch durch die Inhaftnahme des Ehegatten uneinbringlich geworden.

Hinsichtlich der Ausführungen der BP, dass es im normalen Geschäftsleben absolut undenkbar sei, dass trotz des Verzuges der Mieterin keine Eintreibungsmaßnahmen gesetzt worden seien bzw. dass die Bw. auch nicht von deren Kündigungsrecht Gebrauch gemacht habe, brachte die Bw. vor, dass es entgegen der Meinung der BP im Geschäftsleben sehr wohl denkbar sei, dass bei Mietrückständen keine Eintreibungsmaßnahmen gesetzt werden würden. Dies dann, wenn Mieten deshalb gestundet würden, weil die berechtigte Hoffnung bestehe, nach Ferstigstellung des Objektes die rückständigen Mieten zu erhalten, wie dies im Konkreten der Fall sei. Es könne daher nicht von Verzug gesprochen werden.

Auch sei im normalen Geschäftsleben denkbar, dass im Falle eines Zahlungsrückstandes eines Mieters vom Kündigungsrecht nicht Gebrauch gemacht werde. Die Bw. habe eine Kündigung deshalb unterlassen, da für dieses Objekt kein Nachmieter zu finden gewesen sei, wie sich nach der Inhaftnahme des Ehegatten der Bw. herausgestellt habe. Die Bw. habe keinen Nachmieter finden können. Daher habe das Objekt im Einvernehmen mit den finanziierenden Banken verwertet werden müssen. Wie die BP auf die Idee käme, dass es absolut undenkbar sei, dass Mietforderungen gestundet würden bzw. vom Kündigungsrecht nicht Gebrauch gemacht werde, könne dem Betriebsprüfungsbericht nicht entnommen werden.

Hinsichtlich des Betrages von ATS 175.000,--, der im Jahre 1999 nach Meinung der BP eindeutig geflossen sei, brachte die Bw. vor, dass dieser von der Firma AGmbH&CoKEG an die Firma AGmbH bezahlt worden sei. Woraus die BP eine Einkommensverwendung ableite, könne dem BP-Bericht nicht entnommen werden. Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass hinsichtlich der o. e. Liegenschaft zwei weitere, Mietverträge abgeschlossen wurden. In diesen vermittelte die Mieterin der Bw., die Firma AGmbH&CoKEG, diese ihrerseits ebenfalls ab dem 1. Juni 1994 an die AGmbH für einen monatlichen Nettomietzins in Höhe von ATS 30.014,-- sowie an die Firma ZGmbH für einen solchen in Höhe von ATS 15.007,--. Mietgegenstand laut diesen beiden Verträgen ist jeweils das Bürogebäude. Beiden Miatern

wird in diesen ein Nutzungsrecht für sämtliche Räumlichkeiten sowie der gesamten Infrastruktur der genannten Liegenschaft eingeräumt.

Die Bw. beantragte abschließend für den Fall der Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In ihrer Stellungnahme zu der Berufung der Bw. führte die Betriebsprüfung u. a. aus, dass die im BP-Bericht dargestellten Prüfungsfeststellungen auf drei Tatsachen basierten:

- 1.) dem Naheverhältnis zwischen der Vermieterin und der Mieterin,
- 2.) der nachträglichen Anmeldung der Forderungen aus dem Mietverhältnis im Rahmen der Betriebsprüfung,
- 3.) dem eindeutigen Zahlungsfluss im Jahre 1999.

Hinsichtlich Punkt 1.) verwies die BP zunächst auf die unter Tz 15 des BP-Berichtes erfolgte diesbezügliche Darstellung. Weiters wies die BP diesbezüglich darauf hin, dass der Vertrag bzw. die Vertragserfüllung keinesfalls einem Fremdvergleich standhalte, da es im Wirtschaftsleben zweifellos unüblich sei, einen Mietzins, dessen Nichtentrichtung den Vermieter zur Kündigung berechtige, ohne entsprechende Sicherheiten und ohne Zinsen – bzw. Wertsicherungsvereinbarungen – jahrelang bis zu einem Ausmaß von nahezu ATS 1,5 Mio. netto zu stunden. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juli 1987, Zl. 84/13/0221 hingewiesen.

Betreffend Punkt 2.) führte die BP u. a. aus, dass die Forderung erst im Rahmen der Betriebsprüfung angemeldet worden sei, um die Feststellung, dass es sich um einen aus privaten Gründen erfolgten Mietverzicht seitens der Bw. gehandelt habe, zu entkräften. Es sei als abgabenrechtliches Gebot des Bestandgebers anzusehen, dass auf Zahlungsschwierigkeiten des Bestandnehmers entsprechend reagiert werde. Dass dies seitens der Bw. unterblieben sei, könne nur mit dem unter Punkt 1.) dargestellten Naheverhältnis begründet werden.

Hinsichtlich Punkt 3.) wiederholte die BP die diesbezüglichen Feststellungen im BP-Bericht und fügte weiters hinzu, dass gemäß der Bestimmung des § 19 EStG einem Steuerpflichtigen eine Einnahme auch dann als zugeflossen gelte, wenn der Schuldner diese an einen Dritten auszahle bzw. überweise.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 7. September 2001 forderte das Finanzamt die Bw. auf, innerhalb eines Monats eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer

Berufung abzugeben. Einem diesbezüglichen Ersuchen um Fristverlängerung gab das Finanzamt Folge und verlängerte die Frist zur Einbringung einer Gegenäußerung letztmalig bis zum 31. Oktober 2001.

Das Finanzamt wies die Berufung der Bw. gegen die o. a. Bescheide mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2002 als unbegründet ab und führte diesbezüglich aus, dass ihr die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung vom 11. Juni 2001 am 7. September 2001 zugestellt worden sei. Die Stellungnahme werde zur Begründung der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung erhoben und die Berufung aus den dort angeführten Gründen abgewiesen. Eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung sei nicht eingebracht worden.

Mit Schreiben vom 29. November 2001, eingelangt beim Finanzamt am 3. Dezember 2001 brachte die Bw. vor, dass die o. e. Stellungnahme der BP zu ihrer Berufung nichts Neues enthielt. Die Bw. wies abschließend darauf hin, dass die Mieten in Höhe von ATS 720.336,-- jährlich in den vergangenen fünf Jahren stets pünktlich bezahlt worden seien.

In einem weiteren Schreiben vom 12. Dezember 2001 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz sowie die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte weiters aus, dass das Finanzamt ihr Gelegenheit gegeben habe, eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung abzugeben. Im Hinblick darauf, dass die Stellungnahme der Betriebsprüfung im Wesentlichen deren Niederschrift entspreche, habe sich wohl eine Gegenäußerung erübrigt. Neu in der Stellungnahme der Betriebsprüfung sei lediglich die Ausführung darüber, dass die Miete jahrelang bis zu einem Ausmaß von fast ATS 1,5 Mio netto gestundet worden sei. Dabei handle es sich um eine Teil der Mieten der Jahre 1998 und 1999. Im Jahre 2000 sei der Ehegatte der Bw. inhaftiert worden, damit seien sämtliche Aktivitäten eingestellt worden. Als „jahrelang“ könnten daher wohl lediglich Teile der Jahre 1998 und 1999 verstanden werden. Der Umstand, dass die Mieten in Höhe von ATS 720.336,-- in den vergangenen fünf Jahren pünktlich bezahlt worden seien, sei in der Stellungnahme der Betriebsprüfung unerwähnt geblieben.

In einer Ergänzung zur Berufung brachte die Bw. mit Schreiben vom 12. Februar 2002 eine Kopie der Benachrichtigung der Bw. (des Konkursgläubigers) von der Bestreitung ihrer Forderung durch den Masseverwalter ein und führte diesbezüglich aus, dass sie auf Grund des Umstandes, dass die BP auf Grund der Tatsache, dass die Mietforderungen zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Konkurs nicht angemeldet worden seien, geschlossen habe, dass auf die Zahlung der Mieten aus privaten Gründen verzichtet worden sei, beschlossen habe, ihre

Forderung anzumelden. Die Bw. führte weiters aus, dass die Einbringung einer Klage jedoch sinnlos erscheine.

Mit Schreiben vom 16. September 2003 beantragte die Bw. neuerlich die Vorlage der Berufung an die Rechtsmittelbehörde 2. Instanz sowie wie Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung unter Beiziehung eines Parteienvertreters.

Zu Beginn der am 13. September 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ein mit dem 12. September 2007 datiertes Schriftstück, in dem wörtlich wie folgt ausgeführt wurde, bei:

*„Vorbringen in der Berufungsverhandlung am 13. 09. 2007*

*Zu dem Betrag von S 210.000,00 habe ich im Rahmen der Betriebsprüfung die Befragung der seinerzeitigen Buchhalterin beantragt. Sie sollte erklären, warum die Buchung des Betrages in dieser Form erfolgte, zumal Frau C keinerlei Einfluss auf die Buchungen im Rahmen der Firmengruppe hatte. Diesen Antrag hat die Betriebsprüfung ignoriert.*

*Die angefochtenen Steuerbescheide sind auch insoferne mit Mängeln behaftet, als die Betriebsprüfung nicht der Frage nach gegangen ist, wer den Vermerk „fingierte Überweisung“ auf dem entsprechenden Beleg angebracht hat.*

*Die Belege waren von der Wirtschaftspolizei beschlagnahmt worden. Möglicherweise wurde der Vermerk von der Wirtschaftspolizei vorgenommen. Jedenfalls hätte die Betriebsprüfung diese Frage zu klären gehabt und ist somit ihrer Ermittlungspflicht nicht nach gekommen.*

*Die Betriebsprüfung war darüber informiert, dass die vertraglich vereinbarten Mieten von Frau C an die finanziierende Bank abgetreten wurden. Schon aus diesem Grunde ist die Annahme, dass Frau C die Beträge kassiert und nicht an die Bank weitergegeben hat, nicht schlüssig. Ebenso unschlüssig ist die Annahme, dass Frau C den Betrag von S 210.000,-- vereinnahmt und als Darlehen weiter gegeben hat, zumal die Beträge an die Bank abzuführen gewesen wären.*

*Schließlich ist die Betriebsprüfung die Begründung dafür schuldig geblieben, warum es im normalen Geschäftsleben absolut undenkbar sei, dass bei Verzug des Mieters Eintreibungsmaßnahmen gesetzt bzw. vom Kündigungsrecht Gebrauch gemacht wird. Auch dies stellt einen eklatanten Verfahrensmangel dar.“*

Hinsichtlich des Naheverhältnisses der Bw. zu ihrer Mieterin (AGmbH&CoKEG) führte der steuerliche Verterter aus, dass die diesbezüglichen Beteiligungen als geringfügig zu bezeichnen seien (das Ausmaß der Beteiligungen habe in einem Fall 5% und in einem

anderen Fall 25% betragen). Von der Sperrminorität habe die Bw. keinen Gebrauch gemacht. Die Bw. habe sich um die Geschäfte der Gesellschaften nicht gekümmert.

Vom Referenten befragt, warum sich die Bw. nicht um die Geschäfte der Gesellschaften gekümmert hätte, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Bw. über keine kaufmännische Ausbildung verfügt habe und ausschließlich das Gesamtprojekt im Auge gehabt habe. Im Falle des erfolgreichen Abschlusses dieses Gesamtprojektes, hätten die ausständigen Mieten mit Sicherheit bezahlt bzw. vereinnahmt werden können.

Der steuerliche Vertreter gab weiters an, dass die Mieteinnahmen an die finanzierende Bank zur Deckung der Annuitäten zediert worden seien. Der Bw. selber seien körperlich keine Mieteinnahmen zugeflossen. Die Mietzahlungen seien ausschließlich auf ein für diesen Zweck bestimmtes Konto der finanzierenden Bank erfolgt.

Über Befragen des Referenten, wie denn die Bank auf die Zahlungsausfälle reagiert hätte, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Bank die Zwangsversteigerung angerichtet habe, dass diese allerdings von einer solchen im Hinblick auf das Gesamtprojekt vorerst keinen Gebrauch gemacht habe.

Hinsichtlich der Deckung der Lebenshaltungskosten befragt – die Bw. erzielte außer den Mieteinnahmen lediglich im Jahre 1998 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – gab der steuerliche Vertreter an, dass die Lebenshaltungskosten der Bw. von deren Ehegatten getragen worden seien.

Hinsichtlich der Ausführungen im BP-Bericht, wonach die gegenständlichen Mieten entweder in voller Höhe geflossen seien oder seitens der Bw. auf die Mieteinnahmen verzichtet worden sei, brachte der steuerliche Vertreter vor, dass ein privates Inkasso auszuschließen sei und ein Forderungsverzicht niemals erteilt worden sei.

Betreffend die ursprüngliche Unterlassung der Forderungsanmeldung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der Konkurs mangels Masse abgewiesen worden sei und die Anmeldung der Forderung - die als völlig sinnlos zu bezeichnen gewesen sei - lediglich Kosten verursacht hätte. Die ursprüngliche Nichtanmeldung bedeute keinen Forderungsverzicht.

Hinsichtlich des Unterbleibens einer Kündigung führte der steuerliche Vertreter aus, dass lange Zeit berechtigte Hoffnung bestanden habe, die ausständigen Mieteinnahmen doch noch erzielen zu können. Daher sei eine Kündigung unterlassen worden, zumal da ein Nachmieter nur schwer zu finden gewesen wäre. Die Probleme, einen Nachmieter zu finden, erklärten sich dadurch, dass das vermietete Objekt als relativ groß zu bezeichnen sei und für eine derartige

Größe ein einzelner Mieter kaum zu finden gewesen sei. Denkbar wäre gewesen, mehrere Mieteinheiten zu schaffen, eine derartige Aufteilung des Mietobjektes hätte jedoch nicht unbeträchtliche Aufwendungen erfordert. Daher, sowie auf Grund des Umstandes, dass bis zur Inhaftierung des Ehegatten der Bw. die berechtigte Hoffnung bestanden habe, dass das Gesamtprojekt realisiert hätte werden können, sei keine Kündigung der Mieterin erfolgt. Außerdem sei es nicht sehr einfach, eine Kündigung tatsächlich durchzusetzen. Erst mit der Inhaftnahme des Ehegatten der Bw. (glaublich im April des Jahres 2000) hätten sich die Hoffnungen auf die Realisierung des Gesamtprojektes zerschlagen.

Über Vorhalt des Referenten, dass im Mietvertrag für den Fall des Verzuges Verzugszinsen vereinbart worden seien und dass eine Bindung der Mietzahlungen an den Verbraucherpreisindex ebenfalls vereinbart worden sei und aus der Summe die letztendlich im Konkurs angemeldet worden sei, hervorgehe, dass diese Verzugszinsen bzw. erhöhten Entgelte nicht im Konkurs angemeldet worden seien, gab der steuerliche Vertreter an, dass die finanzielle Situation der Mieterin aussichtslos gewesen sei und daher die Höhe der angemeldeten Forderung nicht von Relevanz gewesen sei.

Auf Befragen, ob die AGmbH&CoKEG (Mieterin der Bw.) noch andere Objekte gemietet habe, gab der steuerliche Vertreteran, dass dies bisher nicht der Fall gewesen sei.

Über Vorhalt, dass aus den Einnahmen/Ausgaben/Rechnungen der AGmbH&CoKEG (Mieterin der Bw.) hervorgehe, dass im Jahre 1990 ATS 90.909,09, im Jahre 1995 ATS 180.000,00, im Jahre 1996 ATS 763.136,00 und Jahre 1997 ATS 900.757,66 bezahlt worden seien und diese Beträge keinesfalls mit der im Mietvertrag vereinbarten Miete korrelierten, gab der steuerliche Vertreter an, den Grund für diese Differenzen nicht zu wissen. Zu diesem Zeitpunkt habe der steuerliche Vertreter der Bw. weder die Bw. noch die AGmbH&CoKEG vertreten. Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass es jedoch nicht ausgeschlossen sei, dass die AGmbH&CoKEG ein Nutzungsentgelt für das Grundstück in Ebreichsdorf, auf dem das Gewerbezentrum errichtet hätte werden sollen, bezahlt habe.

Hinsichtlich des Betrages von ATS 210.000,00 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass die diesbezüglichen Buchungen von der Buchhalterin der Unternehmensgruppe vorgenommen worden seien. Es handele sich hierbei um eine Zahlung, die von der AGmbH&CoKEG an die AgmBH geleistet worden sei. Dieser Betrag sei mit dem Vermerk "*Darlehen an die FinanzGmbH*" auf ein Mietenkonto der Bw. gebucht worden. Das letztgenannte Unternehmen habe auch zur Firmengruppe gehört. Die Bw. habe keinen Einfluss auf die Buchhaltung der Firmengruppe gehabt und von diesen Buchungen keine Kenntnis und darüber hinaus keine Veranlassung gehabt, der FinanzGmbH ein Finanzdarlehen

zu gewähren. Angeblich sei auf dem Überweisungsträger der Vermerk " *fingierte Überweisung*" angebracht. Wer diesen Vermerk angebracht habe, sei nicht bekannt, es sei nicht auszuschließen, dass dieser Vermerk von der Wirtschaftspolizei angebracht worden sei. Die BP habe ihre Ermittlungspflicht dadurch verletzt, dass sie die Buchhalterin hinsichtlich der den Betrag von ATS 210.000,00 betreffenden Vorgänge nicht befragt habe. Die BP habe es auch unterlassen, die Wirtschaftspolizei hinsichtlich dieses Vermerkes zu befragen. Die BP sei außerdem die Begründung dafür schuldig geblieben, warum es im normalen Geschäftsleben absolut undenklich sei, dass bei Verzug eines Mieters keine Eintreibungsmaßnahmen gesetzt werden würden bzw. vom Kündigungsrecht nicht Gebrauch gemacht werde. Auch darin sei ein Verfahrensmangel zu erblicken.

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

Strittig ist die Höhe der von der Bw. in den Jahren 1998, 1999 und 2000 vereinnahmten Mietentgelte sowie die von dieser erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 1998 und 1999. Diese seien nach Ansicht der steuerlichen Vertretung gemäß den von dieser erstellten Angaben – siehe dazu die folgenden Absätze –, nach jener des Finanzamtes gemäß den Bestimmungen des diesbezüglichen Mietvertrages – Näheres siehe ebenfalls unten - festzusetzen. Das Finanzamt geht dabei im Wesentlichen davon aus, dass hinsichtlich der Differenz zwischen den erklärten Mieterlösen und den im Mietvertrag vereinbarten Mietentgelten ein sich auf das Naheverhältnis der Mieterin zur Bw. gründender Verzicht erfolgt sei und dass die sich daraus ergebenden Unterschiedsbeträge der Umsatz- bzw. der Einkommensteuer zu unterziehen seien.

### ***Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:***

Die Bw. erzielte im gegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese Einkünfte resultierten aus der Vermietung der sich in ihrem Alleineigentum befindlichen Liegenschaft samt dem darauf errichteten Gebäude in NÖ . Dieses Mietverhältnis bestand seit dem 1. Juni 1994. Das dafür vertraglich vereinbarte Mietentgelt betrug monatlich ATS 60.028,--. Die für den Ankauf der in Rede stehenden Liegenschaft nötigen Mittel wurden durch ein Bankdarlehen aufgebracht. Die Mieteinnahmen der Bw. waren zur Deckung der Annuitäten zur Gänze an die finanzierte Bank zediert. Der Bw. selbst flossen daher unmittelbar keine Mieteinnahmen zu. Die Mietzahlungen erfolgten durch die Mieterin ausschließlich auf ein für diesen Zweck – Bedienung der Annuitäten – bestimmtes Konto der kreditgebenden Bank. Die Mieterin der Bw. zahlte in Entsprechung dieser Zessionsvereinbarung in den Jahren 1998 und 1999 jeweils ATS 720.336,-- und im Jahre 2000

ATS 180.084,-- an Mietentgelten an die Bank. Ein Verzicht seitens der Bw. – wie vom Finanzamt angenommen - auf die Differenz zwischen den erklärten Mieterlösen und den im Mietvertrag vereinbarten Mietentgelten zugunsten der Mieterin der Bw. erfolgte nicht.

Im Jahre 1998 war die Bw. außerdem bei der Mieterin angestellt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ATS 144.277,--. Im Jahre 1999 bezog die Bw. im Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis zum 20. Mai 1999 Arbeitslosengeld in Höhe von insgesamt ATS 34.355,-- sowie im Zeitraum vom 21. Mai 1999 bis zum 31. August 1999 Notstandshilfe in Höhe von insgesamt ATS 10.433,--. Die (darüber hinausgehenden) Lebenshaltungskosten der Bw. wurden von deren Ehegatten getragen.

Mieterin der o. a. Liegenschaft war die Firma AGmbH&CoKEG . An dieser waren die Bw. sowie deren Ehegatte indirekt beteiligt. Auf die diesbezüglichen umfangreichen obigen Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen. Die Mieterin und die an dieser beteiligten Unternehmen waren mit der Entwicklung einer Konzeption zur Errichtung eines Gewerbezentrums in Edorf beschäftigt. Sämtliche Unternehmen wurden vom Ehegatten der Bw. geleitet. Obwohl die Bw. an diesen Unternehmen direkt oder indirekt beteiligt war, war diese nicht mit deren laufenden Geschäften befasst. Laut einer Bestätigung des Landesgerichtes zu GZ wurde der Ehegatte der Bw. am 23. Mai 2000 in Untersuchungshaft genommen. Das hatte zur Folge, dass das genannte Projekt nicht realisiert werden konnte. Am 4. Juli 2000 wurde über das Vermögen der Mieterin der Bw. der Konkurs eröffnet.

Betreffend das Jahr 1998 legte die Bw. dem Finanzamt (vier) Umsatzsteuervoranmeldungen, in welchen steuerpflichtige Erlöse in Höhe von insgesamt ATS 296.933,-- erklärt wurden, vor. Im Jahr 1999 legte die Bw. am 18. Mai 1999 eine Umsatzsteuervoranmeldung, in welcher für das 1. Kalendervierteljahr dieses Jahres steuerpflichtige Erlöse in Höhe von ATS 0,-- erklärt wurde, sowie am 21. September 1999 eine solche für das 2. Kalendervierteljahr 1999 in welcher steuerpflichtige Erlöse ATS 43.333,33 aufscheinen, vor. Am 16. November 1999 langte beim Finanzamt eine Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Kalendervierteljahr 1999, in der wiederum steuerpflichtige Erlöse in Höhe von ATS 0,-- aufscheinen, ein. Am 17. Februar 2000 langte beim Finanzamt eine UVA für das 4. Kalendervierteljahr 1999 ein. In dieser wurden steuerpflichtige Erlöse in Höhe von ATS 175.000,-- angegeben. Mit Schreiben vom 16. Juni 2000 beantragte die Bw. die Umsatzsteuer des 4. Kalendervierteljahres 1999 auf ATS 0,-- zu setzen und führte begründend aus, dass dieser Umsatz unrichtig gemeldet und der entsprechende Betrag nicht an sie bezahlt worden sei. In der Umsatzsteuervoranmeldung für die Kalendervierteljahre 1 – 3/2000 – eingelangt beim Finanzamt am 17. Mai 2000 - scheint ein steuerpflichtiger Umsatz in Höhe von ATS 0,-- auf.

Zu Beginn der im Zeitraum vom 5. Februar 2001 bis zum 15. Februar 2001 durchgeföhrten Betriebsprüfung legte die Bw. nicht unterfertigte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen jeweils für die Jahre 1998 und 1999 sowie eine Saldenliste zum 31. Dezember 1998 und eine solche zum 31. Dezember 1999 vor. In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 scheinen Erlöse in Höhe von ATS 296.933,-- in jener des Jahres 1999 solche in Höhe von ATS 43.333,33 auf. In der Einkommensteuererklärung des Jahres 1998 ist ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ATS 287.484,20 und im Jahre 1999 ein socher in Höhe von ATS 497.401,33 angegeben. In den Saldenlisten wurden den in den beiden Umsatzsteuererklärungen angegebenen Erlösen, Aufwendungen für planmäßige AfA auf Sachanlagen in Höhe von jeweils ATS 207.453,-- sowie weitere Betriebsausgaben in Höhe von ATS 376.964,80 – darin enthalten Aufwendungen für Bankzinsen in Höhe von insgesamt ATS 354.146,53 – im Jahre 1998 und weitere Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt ATS 333.281,86 – darin enthalten Aufwendungen für Bankzinsen in Höhe von ATS 319.424,46 – im Jahre 1999 gegenübergestellt.

Infolge des Vorliegens formeller und materieller Mängel sind die Aufzeichnungen der Bw. nicht als ordnungsmäßig im Sinne des § 131 BAO zu beurteilen.

**Bezüglich des Sachverhaltes wurde folgende Beweiswürdigung angestellt:**

Der steuerliche Vertreter der Bw. gab in der mündlichen Berufungsverhandlung bekannt, dass deren Mieteinnahmen zur Gänze an die finanzierte Bank zur Deckung der Annuitäten zediert worden seien und dass der Bw. „körperlich“ keine Mieteinnahmen zugeflossen seien. Im zu Beginn der am 13. September 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung von diesem beigebrachten, o. e. und mit dem 12. September 2007 datierten Schriftstück, führte der steuerliche Vertreter – dessen Name ist in der Datumszeile in Klammer vermerkt – diesbezüglich wörtlich wie folgt aus:

*„Die Betriebsprüfung war darüber informiert, dass die vertraglich vereinbarten Mieten von Frau C an die finanzierte Bank abgetreten wurden. Schon aus diesem Grunde ist die Annahme, dass Frau C die Beträge kassiert und nicht an die Bank weitergegeben hat, nicht schlüssig.“*

Deshalb sowie auf Grund des inhaltlich gleichlautenden Vorbringens des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung steht fest, dass die vertraglich vereinbarten Mietzahlungen von der Mieterin der Bw. tatsächlich geleistet wurden. Diese wurden von der Mieterin der Bw. auf Basis der getroffenen Zessionsvereinbarung mit schuldbefreiender Wirkung an die der Bw. kreditgebende Bank laufend einbezahlt. Der UFS

sieht keinen Grund, diese beiden Aussagen des steuerlichen Vertreters in Zweifel zu ziehen, zumal diese auch den üblichen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens entsprechen.

Auf Grund der Zessionsvereinbarung war die Bw. auch nicht genötigt, sich mit diesen Mietzahlungen näher zu befassen. Es ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sowie jenen des Geschäftslebens auszuschließen, dass eine Bank im Ergebnis eine Einstellung der Kredittilgung bzw. Zahlungsausfälle, wie von der Bw. in den o. e. Saldenlisten bekanntgegeben, über einen länger als drei Monate andauernden Zeitraum akzeptieren würde. Daher war im Sinne der Bestimmung des § 167 Abs 2 BAO unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindruckes davon auszugehen, dass die Bank die im Mietvertrag vereinbarten Mieteinnahmen im Zeitraum Jänner 1998 bis einschließlich März 2000 zur Bedeckung der Annuitäten auf Grundlage einer Zessionsvereinbarung vereinnahmte.

Dass die Mieteinnahmen in voller Höhe (wie vertraglich vereinbart) geflossen sind, lässt sich zudem auch daraus erschließen, dass die Bw. auf Grund ihrer geringen sonstigen Einkünfte, die teilweise nicht einmal ihre Lebenshaltungskosten abdeckten, jedenfalls außer Stande war, die als Aufwand ausgewiesenen Kreditzinsen in Höhe von ATS 333.281,86 im Jahre 1998 sowie in Höhe von ATS 319.424,46 im Jahre 1999 aus eigenem zu bedecken. Diese Zinsbeträge wurden offenkundig nur durch die laufenden von der Mieterin der Bw. an die Bank geleisteten Annuitäten (Tilgungsraten und Zinsen) aufgebracht.

Auf Grund der obigen Ausführungen geht das übrige im Berufungsverfahren erstattete Vorbringen der Bw. ins Leere. Somit kann letztlich auch dahingestellt bleiben, ob die Bw. den Betrag von ATS 210.000,-- (ATS 175.000,-- zuzgl. ATS 35.000,-- Ust) im letzten Kalendervierteljahr 1999 tatsächlich vereinnahmt und als Darlehen weitergegeben hat oder nicht.

### **Rechtliche Würdigung:**

Gemäß § 19 Abs 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Der Zufluss muss sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirken. Dadurch dass die Bw. die

Mieteinnahmen an die Bank zedierte, hat sie über diese wirksam verfügt. Diese gelten damit als an die Bw. zugeflossen. Somit wirkten sich diese Zahlungen der Mieterin der Bw. an die Bank bei der Bw. vermögensvermehrend aus.

Wenn die Bw. vermeint, dass ihr die an die Bank zedierten Mieteinnahmen nicht angerechnet werden können, weil ihr diese infolge der direkten Überweisung an die Bank körperlich nicht zugeflossen seien, so ist sie darauf zu verweisen, dass Zahlungen, die ein Schuldner des Steuerpflichtigen auf Grund einer Forderungsabtretung unmittelbar an einen Gläubiger des Steuerpflichtigen leistet, dem Steuerpflichtigen als im Zeitpunkt der Zahlung als Einnahme zugeflossen gelten (vgl. *Dora/t*, EStG<sup>8</sup>, § 19, Tz 30).

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist und der die entsprechenden Leistungen erbringt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmensrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Das ist im vorliegenden Fall unstrittig die Bw..

Der Zufluss von Einkünften an Dritte ändert nichts an der Zurechnung, da insoweit eine Einkommensverwendung vorliegt. Dies gilt beispielsweise dann, wenn Einnahmen gepfändet oder abgetreten – wie im Falle der Bw. geschehen – werden oder aus sonstigen Gründen auf Weisung des Berechtigten an einen Dritten ausgezahlt werden.

Dem Berufungsbegehren der Bw. war somit der Erfolg zu versagen.

Da es der erkennende Senat für erwiesen hält – siehe die Ausführungen oben –, dass im gegenständlichen Fall seitens der Bw. kein Verzicht auf die Differenz zwischen den erklärten Mieterlösen und den im Mietvertrag vereinbarten Mietentgelten zugunsten der Mieterin der Bw. erfolgte, war auf die diesbezüglichen rechtlichen Erwägungen des Finanzamtes nicht näher einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Oktober 2007