



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/2667-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr, vertreten durch Stb, vom 19. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 27. März 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Tabak-Trafik.

Im Zuge einer gem. § 147 BAO durchgeführten Außenprüfung wurden folgende strittigen Feststellungen getroffen:

„Tz 1 Ablösezahlung

Von Frau D (Vermieterin des Kiosks) wurde am 6.8.2001 ein Betrag von ATS 500.000,00 (netto ATS 416.666,67) in Rechnung gestellt. Lt. Mietvertrag vom 14.6.2000 wurde weder Inventar noch Warenlager übergeben. Im Zuge der Besichtigung der neuen Geschäftsausstattung wurde erwähnt, dass sich zum Zeitpunkt der Übernahme noch das alte Inventar der Vor-Trafikantin im Kiosk befand. Lt. Aktenlage der seinerzeitigen (verstorbenen) Trafikantin gab es bereits in deren Bilanz keinerlei Anlagevermögen/Geschäftseinrichtung mit Wertansatz (Restbuchwert), sondern lediglich eine Investitionsablöse.

Der o.a. Nettobetrag wurde bisher auf verschiedene Positionen (Einrichtung, Firmenwert, Mietrechtsablöse) verteilt in das Anlageverzeichnis eingebucht. Diese Verteilung ergibt sich weder aus den vorliegenden Belegen bzw. Verträgen, noch aus der Aktenlage von Vermieterin bzw. Vor-Trafikantin.

Ablösezahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Geschäftslokales sind als Anschaffungskosten für ein Mietrecht zu aktivieren, bei unbestimmter Vertragsdauer kommt eine 10-jährige AfA-Periode in Frage.

			ND It. Erkl.	AfA It. Erkl.	AfA It.BP ND 10 Jahre	2002- 2004 Jährl. EÄ
Geschäftseinrichtung gebraucht	ATS	266.667,67	8	33.333,46		
Firmenwert	ATS	100.000,00	15	6.666,67		
Mietrechtsablöse	ATS	50.000,00	10	5.000,00		
	ATS	416.667,67		45.000,13	41.666,67	ATS 3.333,36
	€	30.281,08		3.270,27	3.028,11	242,16

Darstellung EÄ

		It. BP	It. Erkl.	VÄ BP	EÄ BP
Geschäftseinrichtung gebraucht	€	2.906,91			
Firmenwert	€	6.298,26			
Mietrechtsablöse	€	14.534,64			
Summe	€	23.739,81	23.739,81		
AfA 2002	-€	3.028,11	3.270,27		242,16

Buchwert 31.12.2002	€	20.711,70	20.469,54	242,16	
AfA 2003	-€	3.028,11	3.270,27		242,16
Buchwert 31.12.2003	€	17.683,59	17.199,27	484,32	
AfA 2004	-€	3.028,11	3.270,27		242,16
Buchwert 31.12.2004		14.655,49	13.929,00	726,49	

TZ 2 Kfz

b) Privatnutzung

Bislang wurde in der jeweiligen Jahreserklärung ein Privatanteil von 20% berücksichtigt.

Lt. Kilometerstandangabe der Werkstätte werden jährlich rund 20.880 Gesamtkilometer gefahren. Ein Fahrtenbuch wurde lt. eigenen Angaben nicht geführt. In Anlehnung an die Sachbezugsregelung des EStG wären, mangels anderem Nachweis (Fahrtenbuch) zumindest 6.500 Privatkilometer anzusetzen. Im Prüfungszeitraum entspricht dies einem Privatanteil von 31 Prozent.

Berechnung lt. BP		2002		2003		2004
Treibstoff	€	994,73	€	1.137,52	€	1.253,86
Sonstiger Kfz Aufwand (inkl. Leasingrate)	€	6.118,43	€	6.140,28	€	7.008,33
Abzüglich Leasingraten 2003/2004			€	5.428,80	€	5.428,80
Lt. BP bei ND 8 Jahre			€	3.580,50	€	3.580,50
Aufwand 100% lt. BP	€	7.113,16	€	5.429,50	€	6.413,89
Privatanteil lt. BP 31%	- €	2.205,08	-€	1.683,15	-€	1.998,31
Aufwand lt. BP gesamt	€	4.908,08	€	3.746,36		4.425,58
Erfolgsänderung Kfz gesamt	€	782,45	€	2.075,89	€	2.184,17

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und erließ im gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung wird vorgebracht:

Ad Tz 1

Im Jahre 2000 (1.Hj.) sei die alte Einrichtung von der Verkäuferin übernommen worden. Da der Betrieb mit der alten Einrichtung für den Fortbetrieb notwendig war und erst im 2. Hj. 2002 eine neue Trafikeinrichtung angeschafft worden sei, wären die Teilwerte gem. § 6 EStG anzusetzen und diese Werte (nach AfA) zum Zeitpunkt der Neuinvestition auszuscheiden. *Der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung entspricht den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Das gilt auch für Liebhaberpreise oder überhöhte Kaufpreise* (Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 8. Aufl. Tz 340).

Da der Teilwert ein fiktiver Wert gemäß dem „Going-Concern-Prinzip“ sei, wäre dieser mit € 33.333,46 geschätzt worden. Beantragt werde somit

1. Ansatz wie in Erklärung

2. Ausscheiden der Werte im 2. Hj. 2002 mit Buchwert € 12.112,24 laut Anlagenverzeichnis

Begründung: Bei betriebsnotwendiger Nutzung ergebe sich nach Lehre und Rechtsprechung zwingend der Ansatz des Teilwertes, eine logische Folge sei der Buchwertabgang der abgeschriebenen Teilwerte bei Verschrottung und Ersatz durch neue Einrichtung. Dass in der Bilanz der verstorbenen Vor-Trafikantin kein Anlagevermögen ausgewiesen sei, hindere nicht den Ansatz desselben in der Käuferbilanz, da ohne Verkaufspult, Einrichtung, Heizung etc. ein Verkaufsbetrieb de facto unmöglich sei. Eine Auflistung der alten Einrichtung könne vorgelegt werden.

Ad Tz 2

Die Bw. habe per 1.1.2004 einen Leasingvertrag für ein Kfz mit Erstzulassung 29.2.2003 abgeschlossen, das die private Nutzung abdecke. Der Kilometerstand betrage Ende März 2006 29.500 km. Eine private Hinzurechnung von 31% für das betrieblich genutzte Kfz im Jahr 2004 sei somit nicht begründbar. Begehrt werde der Ansatz von 100% Kfz-Aufwand ohne die 20%-ige Kürzung lt. Erklärung 2004.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 4.5.2006 wurde die Bw. um Vorlage folgender Unterlagen ersucht:

Zu Tz 1)

a) jene Originalrechnung, die abgesehen von einer allgemeinen Angabe, auch eine detaillierte Aufstellung der gelieferten/verkauften Wirtschaftsgüter (samt Preisangaben) enthält

b) Vorlage einer schriftlichen Darstellung der gewählten Schätzungsberechtigung und einer detaillierten Beschreibung der Schätzungsmethode sowie einer Begründung zu den Beträgen: gebrauchte Einrichtung 2001: € 19.379,92 bzw. Going Concern Prinzip: € 33.333,46; Neuwert im Jahr 2002: € 53.649,98

c) die in der Berufung angeführte Auflistung

zu Tz 2

a) Zulassungsscheine der beiden Privat-PKW von Herrn und Frau W sowie die entsprechenden Prüfberichte (Kilometerstände)

b) Fahrtenbuch/Nachweis mit Kilometerangaben der 100% betrieblichen Veranlassung der Fahrten

Da dieses Ergänzungsersuchen zunächst unbeantwortet blieb und die angeforderten Unterlagen nicht vorgelegt wurden, wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13.7.2006 als unbegründet abgewiesen.

In der Folge beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und gab – in Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes - bekannt:

Ad Tz 1

Die Originalrechnung, die eine preislich detaillierte Aufstellung der gekauften Wirtschaftsgüter enthält, gebe es nicht mehr; dies sei auch für die Bewertung unerheblich, da die Anlagegüter mit einem Pauschalbetrag erworben worden seien. Folgende Anlagegüter seien erworben worden:

Zigarettenautomat, Propangasofen, Zeitungsregale, Glasvitrine, Zigarettenregale, Kassa, Schreibtisch, Bürosessel, Verkaufspult

Die Aufteilung sei unerheblich, da diese Anlagegüter (Ansatz lt. AV 2001 mit € 19.379,92, Buchwert 2002 € 12.112,24) zur Gänze ausgeschieden wurden und die Trafik mit € 53.649,98 völlig neu eingerichtet worden sei. Die Aufteilung sei lt. beiliegendem Anlagenverzeichnis 2000 ersichtlich.

Ad Tz 2)

Die Leasingverträge und Zulassungsscheine für die beiden PKW wurden vorgelegt. Fahrtenbücher wären keine geführt worden, es sei logisch zwingend, dass bei zwei verwendeten PKW nicht die gleiche Privatnutzung angesetzt werden könne wie bei einem einzelnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Bewertung einer Ablösezahlung der Bw. an die Vermieterin im Zusammenhang mit dem Erwerb der Mietrechte an einer Tabak-Trafik.

Sachverhalt:

Die Bw. ist Mieterin der Liegenschaft XY, und des darauf errichteten Verkaufskiosks, in welchem sie eine Tabak-Trafik betreibt. Das Mietverhältnis hat am 1.6.2000 begonnen und wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen (siehe Mietvertrag vom 14.6.2000).

Von der Vermieterin des Geschäftslokals, D, wurden der Bw. laut Rechnung vom 6.8.2001 für die Einrichtung der Tabak-Trafik Anlagegüter iHv netto ATS 416.666,67 (brutto ATS 500.000,00) in Rechnung gestellt. Dieser Betrag wurde von der Bw. wie folgt aufgegliedert und in das Anlagenverzeichnis aufgenommen:

Geschäftseinrichtung gebraucht	ATS	266.667,67
---------------------------------------	-----	------------

Firmenwert	ATS	100.000,00
Mietrechtsablöse	ATS	50.000,00

Unter Ansatz einer 8-jährigen Nutzungsdauer der Geschäftseinrichtung, einer 15-jährigen Nutzungsdauer des Firmenwertes und einer 10-jährigen Nutzungsdauer der Mietrechtsablöse wurde eine jährliche AfA von insgesamt ATS 45.000,13 geltend gemacht.

Abweichend davon wurde vom Finanzamt der gesamte in der Rechnung vom 6.8.2001 ausgewiesene Betrag als pauschale Ablösezahlung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Geschäftslokals qualifiziert, als Anschaffungskosten für ein Mietrecht aktiviert und eine jährliche AfA von ATS 41.666,77 (Nutzungsdauer 10 Jahre) zum Ansatz gebracht (AfA- Korrektur jährlich ATS 3.333,36).

Unterlagen bzw. Berechnungen, die es ermöglicht hätten, die betragsmäßige Zuordnung bzw. Aufteilung auf die einzelnen Positionen (Geschäftseinrichtung gebraucht, Firmenwert, Mietrechtsablöse) nachzuvollziehen, wurden nicht vorgelegt.

Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung:

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, 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 (z.B. VwGH 9.9.2004, 99/15/0250 uva.).

Im zu beurteilenden Fall nimmt der UFS als erwiesen an, dass der gesamte „Kaufpreis“ von ATS 500.000,00 als Ablösezahlung für die Einräumung der Mietrechte am gg. Geschäftslokal bezahlt wurde. Diese Annahme gründet sich auf folgende Überlegungen:

Zunächst spricht der eindeutige Inhalt des vorliegenden Mietvertrages ganz klar dagegen, dass im Zuge des Erwerbes der Mietrechte von der Vermieterin die Geschäftseinrichtung veräußert worden ist. Laut Punkt IV. des Mietvertrages vom 14.6.2000, abgeschlossen zwischen Frau D als Vermieterin einerseits und der Bw. als Mieterin andererseits wird nämlich ausdrücklich festgehalten, dass von der Vermieterin **kein Inventar und kein Warenlager** übergeben wurde. Weiters ist angemerkt, dass das gesamte im vermieteten Kiosk enthaltene Inventar vom **Vormieter** der Mieterin übergeben bzw. von der Mieterin selbst beigebracht wurde.

Laut Angaben der Bw. im Zuge der Besichtigung der neuen Geschäftsausstattung durch die

BP hat sich zum Zeitpunkt der Übernahme der Trafik noch das alte Inventar der **Vor-Trafikantin** im Kiosk befunden hat.

Die Berufungsausführungen, wonach die alte Einrichtung von der Verkäuferin (gemeint offensichtlich Frau D) übernommen worden seien, stehen im klaren Widerspruch zum eindeutigen Inhalt des Mietvertrages und den Angaben der Bw. im Zuge der Betriebsbesichtigung.

Eine Einsichtnahme in die Steuerakten der im Zeitpunkt der Übernahme der Trafik durch die Bw. bereits verstorbenen Vormieterin hat ergeben, dass die betreffenden Bilanzen kein Anlagevermögen/Geschäftseinrichtung mit Wertansatz (Restbuchwert) ausweisen.

Von der Bw. wurde weder im Betriebprüfungsverfahren noch im Rechtsmittelverfahren ein Aufteilungsschlüssel hinsichtlich der Verteilung des gesamten „Kaufpreises“ auf die einzelnen Positionen Geschäftseinrichtung, Firmenwert, Mietrechtsablässe dargelegt, ebenso wurden keine Unterlagen bzw. Berechnungen hinsichtlich der zum Ansatz gebrachten Werte beigebracht. Statt dessen beschränken sich die diesbezüglichen Berufungsausführungen auf den bloßen Hinweis, dass *„der Teilwert ein fiktiver Wert gemäß dem „Going Concern Prinzip“ sei und dieser mit € 33.333,46 geschätzt wurde“*.

Die Schätzungsgrundlagen für diesen – in der Berufung mit € 33.333,46 (ATS 458.678,41) bezifferten -fiktiven Wert (Anm: für die „alte“ Einrichtung) lassen sowohl die Ausführungen in der Berufung als auch im Vorlageantrag vollkommen im Dunkeln.

Weiters ist aktenkundig, dass die Bw. rund ein Jahr nach Abschluss des Mietverhältnisses eine neue Trafikeinrichtung erworben hat, wobei laut Kostenaufstellung der M vom 14.11.2002 für diese Einrichtung ein Betrag iHv netto € 53.649,98 (brutto € 64.379,98) bezahlt wurde.

Abgesehen davon, dass es jeglichem kaufmännischen Verhalten widerspricht, dass für den Erwerb einer „alten“ Geschäftseinrichtung (bestehend aus den im Vorlageantrag angeführten Wirtschaftsgütern) ein Betrag von netto ATS 266.667,67 bezahlt und bereits 14 Monate später danach diese Einrichtung durch eine neue ersetzt wird, erscheint nach Dafürhalten des UFS angesichts einer solchen Vorgangsweise (Austausch der Ladeneinrichtung rund 1 Jahr nach deren Erwerb) der Teilwertansatz für die gebrauchte Einrichtung mit ATS 266.667,67 (€ 19.379,00) nicht nachvollziehbar, umso weniger im Hinblick auf die Kosten der neuen Einrichtung (€ 53.649,98).

Die Bw. hat keine schlüssige Erklärung dafür, warum eine gebrauchte („alte“) Geschäftseinrichtung (die in der Bilanz der Vormieterin keinen Wertansatz ausweist) mit ATS 266.667,67 zu bewerten ist, abgegeben bzw. finden sich im gesamten Akt keinerlei Anhaltspunkte für das gewählte Aufteilungsverhältnis.

Auch an Hand der Bilanzen der Vormieterin kann nicht auf die gewählte Zuordnung geschlossen werden, zumal in dieser kein Anlagevermögen/Geschäftseinrichtung ausgewiesen ist.

Die Rechnung der Vermieterin enthält zudem keine detaillierte Aufstellung der angeblich veräußerten Anlagegüter und wurde erst ca. ein Jahr nach Übernahme der Trafik ausgestellt.

In Anbetracht der dargelegten Erwägungen, insbesondere im Hinblick darauf, dass die Geschäftseinrichtung offenbar von der Vormieterin übernommen wurde und die Anlagegüter in den Bilanzen der Vormieterin keinen Wertansatz ausweisen, in Verbindung mit dem Umstand, dass die Bw im Zuge des gesamten Verfahrens nur Behauptungen aufgestellt hat, diese jedoch trotz der ihr hiezu von den Abgabenbehörden eingeräumten Möglichkeit in keiner Weise auch nur annähernd nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht hat, geht der UFS davon aus, dass der gesamte „Kaufpreis“ iHv ATS 500.000,00 in Wahrheit eine Ablösezahlung für die Einräumung der Mietrechte am gg. Kiosk darstellt.

Ablösezahlungen eines Mieters im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Geschäftslokals sind als Anschaffungskosten für ein Mietrecht zu aktivieren und im Wege der AfA auf die Dauer des Mietverhältnisses abzuschreiben; wenn die voraussichtliche Vertragsdauer unbestimmt ist, kommt eine 10-jährige AfA-Periode in Frage (vgl. VwGH 5.7.1955, Zl. 3493/53, 20.4.1956, Zl. 1278/55, 12.1.1993, Zl. 88/14/0077, Doralt, Kommentar zum EStG, § 4 Tz 371, § 6 Tz 161, § 7 Tz 65 Stichwort Mietrecht).

Die jährliche AfA beträgt daher ATS 41.666,67 (€ 3.028,11).

2) Kfz – Privatanteil

Das Berufungsbegehren richtet sich gegen die Kürzung der Aufwendungen für das betrieblich genutzte Kfz um einen Privatanteil von 31% im Jahr 2004 mit der Begründung, dass per 1.1.2004 ein PKW für private Zwecke geleast worden sei.

Aufwendungen für Fahrzeuge, die überwiegend betrieblich verwendet werden und deshalb Betriebsvermögen darstellen, sind Betriebsausgaben.

Kann hinsichtlich der betrieblich bzw. beruflich veranlassten Fahrten kein Fahrtenbuch vorgelegt werden, so hat die Abgabenbehörde mangels anderer Ermittlungsergebnisse den Privatanteil zu schätzen (vgl. VwGH 7.1.1981, 418/80).

Insoweit die Bw. vorbringt, dass das in Rede stehende Betriebsfahrzeug ab 2004 ausschließlich betrieblich genutzt werde, weil ihr für private Fahrten ein weiteres geleastes Kfz zur Verfügung stehe, ist ihr entgegenzuhalten, dass allein das Vorhandensein eines Privat-PKW's nicht ausschließt, dass der berufsgegenständliche PKW gelegentlich nicht auch privat verwendet wurde.

Auch wenn die Bw. über einen weiteren PKW verfügt, der sich im Privatvermögen befindet,

widerspricht es der Erfahrung des täglichen Lebens, dass der im Betriebsvermögen befindliche PKW ausschließlich betrieblich verwendet wurde.

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann nämlich ein Privatanteil auch dann ausgeschieden werden, wenn die Ehegattin über einen PKW verfügt, der für Privatfahrten verwendet wird (VwGH 16.4.1991, 90/14/0043). Der VwGH hält es sogar generell für ungewöhnlich, dass ein Geschäftsführer das für berufliche Zwecke überlassene oder ein Einzelunternehmer das betrieblich verwendete Fahrzeug nicht auch gelegentlich privat verwendet.

So hat etwa der VwGH in seinem Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2001/14/0187, die Ausscheidung eines Privatanteiles von 25% der Aufwendungen für einen PKW für zulässig erkannt. Im Erkenntnisfall betrug die jährliche Kilometerleistung rund 19.000 km, dem do. Bf. stand daneben - ebenfalls - ein weiteres Fahrzeug zur Verfügung, ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt bzw. nicht vorgelegt. Der diesem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt ist daher ohne weiteres mit dem hier zu beurteilenden Sachverhalt vergleichbar.

Auch nach Ansicht des BMF (veröffentlicht in den EStR 2000, Rz 1612) stellen einzelne, im Privatvermögen des Unternehmers vorhandene Fahrzeuge kein Hindernis für den Ansatz eines Privatanteiles beim Betriebsfahrzeug dar.

Geht man davon aus, dass einerseits in den Jahren 2002 und 2003 mit dem betrieblich verwendeten PKW auch private Fahrten im geschätzten und seitens der Bw. nicht bestrittenen Ausmaß von 31% (somit rund 6.000 Kilometer jährlich) unternommen wurden und andererseits im Jahr 2004 dieses Fahrzeug nach den Angaben der Bw. ausschließlich betrieblich verwendet wurde, so fällt auf, dass im gesamten Prüfungszeitraum, somit auch im Jahr 2004 - trotz des Vorhandenseins eines zusätzlichen, im Privatvermögen gehaltenen Kfz - jährlich (unbestritten) rund 20.000 Gesamtkilometer gefahren wurden. Aus welchen Gründen die Bw. im Jahr 2004 - unter der Annahme, dass in diesem Jahr für Privatfahrten ein eigenes Kfz zur Verfügung gestanden ist - insgesamt rund 6.000 Kilometer mehr betriebliche Fahrten (im Vergleich zu den Jahren 2002 und 2003) zurückgelegt haben soll, wurde nicht dargelegt und ist an Hand der Aktenlage auch nicht nachvollziehbar.

Weiters ist aktenkundig, dass der auf den Ehegatten der Bw. zugelassene Opel Corsa am 30.1.2004 abgemeldet und im Streitzeitraum kein weiterer PKW mehr zugelassen wurde. Aus diesen Gründen sowie im Hinblick darauf, dass weder ein Fahrtenbuch noch geeignete andere Aufzeichnungen zum Nachweis der betrieblich bzw. privat gefahrenen vorgelegt wurden, erscheint bei dem gegebenen Sachverhalt nach Dafürhalten des UFS auch für das Jahr 2004 ein Privatanteil von 31% als angemessen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. September 2009