



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D Handelsgesellschaft m.b.H., 1120 Wien, S-Straße 000, vertreten durch Mag. Hans Bruckberger, Steuerberater, 1050 Wien, Mittersteig 10/5, vom 1. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid KRÜNES, vom 25. Jänner 2002 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) betreibt Handel mit Hard- und Software. Im Zuge der Körperschaftsteuerveranlagungen der Jahre 1999 und 2000 wickelte das Finanzamt auf Grund der im Zuge einer Außenprüfung beim Geschäftsführer getroffenen Feststellungen von den erklärten Bemessungsgrundlagen wie folgt ab:

"Der Verlustabzug wurde berichtigt, wobei für dessen Berechnung die Werte aus 1998 herangezogen wurden.

Die D. HandelsGmbH erwarb mit Rechnung vom 29. Juli 1999 ein zeitlich unbefristetes Mietrecht hinsichtlich des Dachgeschosses in 1120 Wien, S-Straße 000. Hinsichtlich des Wertes des Mietrechtes wurde ein Sachverständigengutachten vorgelegt, welches von einer Restnutzungsdauer von 80 Jahren spricht. Dies entspricht einer jährlichen AfA von 1,25%.

Daher wurde die Afa für das Mietrecht nur mit 1,25 statt 5% anerkannt. Für 1999 steht nur eine Halbjahres-Afa zu. Auch die Pauschalsätze über die Höhe der Gebäude-Afa gem. § 8 EStG 1988 können nicht angesetzt werden, da dies nur möglich wäre, wenn kein Nachweis über die Nutzungsdauer erfolgt wäre."

Die Bw. erhob Berufung:

"Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide weichen von den abgegebenen Steuererklärungen dadurch ab, dass für ein Mietrecht eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 80 Jahren an Stelle von 20 Jahren angenommen wurde. Die Behörde rechtfertigt ihre Rechtsansicht damit, dass ein Sachverständigengutachten vorgelegt worden sei, welches „von einer Restnutzungsdauer von 80 Jahren spreche". Diese Angabe entspricht nicht den Tatsachen. Im vorliegenden Besteuerungsfall wurde kein Gutachten vorgelegt. Es gab auch keine Veranlassung hiezu, etwa in Form eines behördlichen Vorhaltes. Diese Angaben entspringen ausschließlich der Information durch die Betriebsprüferin C S beim Finanzamt f. d. 1. Bezirk aus Anlass einer beim Veräußerer stattgefundenen Betriebsprüfung. In diesem Verfahren wurde zur Frage der Werthaltigkeit und nicht zur Frage der Nutzungsdauer neben anderen Gutachten auch dieses in Rede stehende Gutachten vorgelegt. Wenn das Finanzamt nun schon Beweisergebnisse, die in einem anderen Besteuerungsverfahren vom Belang waren, verwendet, kann dies nicht willkürlich geschehen. Die Abgabenbehörde hat amtsbekannte Umstände gem. § 115 (3) BAO auch zugunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. ... Ferner hat sie den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115(2) BAO). Letztlich hat sie den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides auch Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. (§ 183 (4) BAO)

Dies ist im gegenständlichen Verfahren alles nicht geschehen.

Es entspricht weder dem Grundsatz der materiellen Wahrheit (§ 115 BAO) noch dem fair trial (Art 6 MRK) Beweisergebnisse eines anderen Steuerverfahrens nur in der Form zu verwenden, als sie zum Nachteil des Abgabepflichtigen sind.

Die Ergebnisse des zitierten Betriebsprüfungsverfahrens ergaben jedoch, dass beim im Rede stehenden Sachverhalt nicht der Erwerb eines beweglichen Mietrechtes, sondern der Erwerb einer unbeweglichen Mieterinvestition (Dachbodenausbau) vorliegt.

Daraus ergeben sich jedoch nachfolgende, für den Abgabepflichtige positive steuerliche Konsequenzen und nachfolgendes Berufsbegehren.

a) Geltendmachung des Investitionsfreibetrages

Während für Mietrechte („Rechte auf entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern“) gemäß § 10 (5) EStG (vgl. auch Doralt - ESt Kommentar § 10 TZ 76) kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden kann, steht für den Erwerb von unbeweglichen Mieterinvestitionen ein solcher zu.

Es wird daher beantragt, von den Anschaffungskosten der Mieterinvestition (ATS 31.125.337,00) einen Investitionsfreibetrag 1999 in maximaler Höhe von 9%, somit von ATS 2.801.280,00 zu bilden.

b) Nutzungsdauer von Mieterinvestitionen

Bei aktivierungspflichtigen Aufwendungen, die der Mieter auf die Bestandsache gemacht hat, richtet sich die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investition. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist jedoch bei Aufwendungen des Mieters, deren Ergebnis er dem Vermieter bei Beendigung des Bestandverhältnisses ohne Entschädigung zu überlassen hat, durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt (VwGH 17.11.1992, 92/14/0141; EStRI 2000 Tz. 3124). Dies bedeutet, wie schon Kohler in seinem Fachartikel: Die Nutzungsdauer von Mietrechten SWK 25/1991 S 311 ff. überzeugend nachweist, dass Mieterinvestitionen schon auf Grund der bedeutend schwächeren Rechtsposition und Verwertungsmöglichkeit durch den Mieter jedenfalls auf einen bedeutend kürzeren Zeitraum abzuschreiben sind als das entsprechende Gebäude selbst.

Das Finanzamt gelangt dabei - völlig unhaltbar - zur konträren Schlussfolgerung. Indem es die Mieterinvestition über 80 Jahre abschreibt, gelangt es - den logischen Denkgesetzen widersprechend - für die Mieterinvestition zu einer längeren Nutzungsdauer als für das Gebäude!!

Zur Frage der Abschreibedauer von Mieterinvestitionen bei unbestimmter Mietvertragsdauer darf auf die entsprechende Fachliteratur verwiesen werden.

Abschnitt 50 Abs. 5 EStRI 1984 „...ist die Vertragsdauer ungewiss, ist es nicht zu beanstanden, wenn als Vertragsdauer ein Zeitraum von zehn oder mehr Jahren angenommen wird (VwGH 20.04.1956, 1278/55).

Kohler a.a.O....." die maximale Nutzungsdauer ist mit der Hälfte der Restnutzungsdauer des Gebäudes, also mit maximal 25 Jahren anzusetzen"

Nach Kohler a.a.O. würde sogar die Abschreibung eines Mietrechtes, das vertraglich mit 80 oder 100 Jahren begrenzt wäre, was im vorliegenden Fall ohnehin gar nicht gegeben ist, nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 10 bis 25 Jahren und nicht nach der abstrakten rechtlichen Nutzungsmöglichkeit von 80 bis 100 Jahren erfolgen.

In den abgegebenen Steuererklärungen wurde von einer Abschreibedauer von 20 Jahren ausgegangen.

Es wird beantragt, der Berufungserledigung die erklärungskonforme Nutzungsdauer von 20 Jahren zu Grunde zu legen.

c) Verlustvorträge

Das Finanzamt berücksichtigt nur die unter der St.Nr. 210/xxxx bestehenden Verlustvorträge, nicht jedoch die unter der St.Nr. 240/yyyy (des früheren Finanzamtes für Körperschaften) erzielten Verluste der alten D. GmbH (Beilage)

		ATS	
1987	-	33.159,00	
1988	-	925.859,00	
1989	-	11.369.286,00	
1990	-	6.565.320,00	
1991	+	2.987.391,00	
1992	+	1.633.019,00	
1993	+	3.197.978,00	
1994	+	6.979.088,00	
1995	+	3.975.136,00	
	+	121.012,00	verbleibende Fünftelverluste

Daher ist zusätzlich zu den vom Finanzamt gewährten Verlustvorträgen bis zum Jahr 2002 ein so genannter Fünftelverlust wie in den abgegebenen Steuererklärungen zu berücksichtigen, d.h. pro Jahr ATS 24.202,00.

d) Feststellungsbescheid 1999 - Körperschaftsteuerbescheid 1999

Lt. Tangente des Gewinnfeststellungsbescheides 1999 beträgt der steuerpflichtige Gewinn meines Mandantschaft ATS 13.152.229,00 (St.Nr. 856/yyyy).

Lt. Körperschaftsteuerbescheid (St.Nr. 210/xxxx) beträgt der steuerpflichtige Gewinn ATS 13.736.429,-.

Es erscheint nicht konsequent und vor allem nicht rechtskonform den so genannten abgeleiteten Bescheid zu ändern, ohne den Grundlagenbescheid zu ändern.

Die Berufung konnte sich somit nur auf den Körperschaftsteuerbescheid und nicht auf den Feststellungsbescheid beziehen.

Es wird um stattgebende Berufungserledigung ersucht. Gemäß § 284 (1) BAO wird vorsorglich die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt."

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. langte eine Eingabe beim UFS ein, in der – unter Hinweis auf die am 12. Juni 2008 an den Geschäftsführer der Bw. ergangene Berufungsentscheidung RV/1xxx-W/03 – die gegenständliche Berufung der Bw. insoweit eingeschränkt wurde, als von einer Mieterinvestition mit einer 40-jährigen Nutzungsdauer (2,5% Afa) auszugehen sei. Die übrigen Berufungspunkte (Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages und Korrektur des Verlustvortrages) würden von der Einschränkung nicht berührt. Auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde gleichzeitig verzichtet.

In der genannten Berufungsentscheidung wurde die Veräußerung des ausgebauten Dachgeschoßausbaues S-Straße 000 im Gegensatz zum Erstbescheid nicht mehr als Veräußerung eines Mietrechtes bzw. als Veräußerung eines Anteiles an der Liegenschaft (Spekulationsgewinn!), sondern als Veräußerung einer Mieterinvestition durch den Geschäftsführer an die Bw. beurteilt, wodurch der Ansatz eines Spekulationsgewinnes nicht mehr in Frage kam.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Erwerb eines Mietrechtes, eines Gebäudeanteiles oder einer Mieterinvestition

Im Zuge der von der Bw. zitierten Berufungsentscheidung ging der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der konkreten Vertragsgestaltungen vom Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums an der vom Geschäftsführer durchgeführten Mieterinvestition und nicht bloß von einem Mietrecht oder von einem Anteil am Gebäude aus. Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Ausführungen in der den Parteien des Verfahrens bekannten Berufungsentscheidung vom 12. Juni 2008, S. 28 ff., verwiesen.

Es war somit auch bei der Bw. als der Erwerberin des Dachgeschoßausbaues vom Erwerb einer Mieterinvestition auszugehen.

Gegen die in der Berufungseinschränkung vorgeschlagene Restnutzungsdauer von 40 Jahren bestehen seitens des UFS keine Bedenken. (Seitens der Bw. war eine Nutzungsdauer für das aktivierte Mietrecht von 20 Jahren angenommen worden. Das Finanzamt hatte unter

Bedachtnahme auf ein Schätzungsgutachten eine Restnutzungsdauer von 80 Jahren der AfA-Berechnung zugrunde gelegt.)

Der Berufung war im insoweit eingeschränkten Ausmaß Folge zu geben.

2. Investitionsfreibetrag

Im Zuge des Berufungsverfahrens stellte die Bw. den Antrag, von den Anschaffungskosten der Mieterinvestition im Jahr einen Investitionsfreibetrag in maximaler Höhe (9%, das sind öS 2.801.280,00 zu bilden.

Da die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages für eine Mieterinvestition im Gegensatz zum Erwerb eines bloßen Mietrechtes gesetzlich nicht ausgeschlossen ist, konnte dem Antrag Folge gegeben werden.

3. Verlustvorträge

Im Zuge der Berufung wurde ausgeführt, dass die Verlustvorträge aus den Vorjahren nur unvollständig berücksichtigt worden seien. Insbesondere seien die Verlustvorträge aus der ehemaligen, seinerzeit noch beim früheren Finanzamt für Körperschaften erfassten D. GmbH zu Unrecht nicht erfasst worden.

Gem. § 117 Abs. 7 Z 1 EStG1988 waren die restlichen Verluste aus den Jahren 1989 und 1990, soweit sie bis zur Veranlagung 1995 nicht abgezogen werden konnten (öS 121.012,00) mit einem Fünftel (d.s. öS 24.202,00) bei den Veranlagungen 1998 bis 2002 zu berücksichtigen.

Der Verlustabzug erhöht sich daher in den beiden Streitjahren 1999 und 2000 jeweils um öS 24.202,00.

Dem Berufsbegehren war daher Folge zu geben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (je 2 in öS und €)

Wien, am 19. August 2008