



GZ. RV/2915-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk betreffend Einkommensteuer 1995 bis 1999 nach in Wien am 8. Juni 2004 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 ist praktischer Arzt mit einer Ordination im 21. Wiener Gemeindebezirk. Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1999 wurden ua folgende Feststellungen getroffen:

Für die Ordination sei ein Mietvertrag mit einer gemeinnützigen Bauvereinigung abgeschlossen worden. Der zu leistende Eigenmittelbetrag an Grundkosten iHv ATS 58.400,-- und die Baukosteneigenmittel iHv ATS 242.275,-- seien in das Anlagevermögen aufgenommen und mit 5 % per anno abgeschrieben worden. Da es sich bei diesen Finanzierungsbeiträgen nicht um abnutzbares Anlagevermögen handle, seien die AfA Beträge iHv ATS 15.033,-- den jeweiligen Gewinnen des Prüfungszeitraumes wieder hinzuzurechnen.

Im Jahr 1999 seien ua Aufwendungen für Schuhe iHv ATS 2.788,-- als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Diese Aufwendungen seien gem. § 20 EStG der Privatsphäre zuzuordnen.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide des Finanzamtes brachte der Bw Berufung ein. Bei dem Eigenmittelbetrag handle es sich eindeutig um eine Mietvorauszahlung der Folgejahre, da diese Eigenmittel indirekt auf die laufende Miete angerechnet würde und der Betrag als rückzahlbar ausgelegt sei (§§ 3 und 6 des Mietvertrages – dieser wurde der Berufung beigelegt - wurden dazu im Berufungsschreiben zitiert). Es sei nur zu klären, ob es sich bei dieser Vorauszahlung um ein zu aktivierendes Mietrecht oder um eine gleichmäßig nach § 4 Abs. 6 EStG zu verteilende Vorauszahlung handle. Vorauszahlungen würden vorliegen, wenn es sich um Zahlungen handle, die wirtschaftlich einem konkreten späteren Zeitpunkt zuzurechnen seien. Ablösezahlungen zum Erwerb eines unbefristeten Mietrechts seien auf die voraussichtliche Nutzungsdauer nach § 7 EStG abzuschreiben. Folge man diese Argumentationslinie, so handle es sich bei vorliegender Vorauszahlung um ein zu aktivierendes Mietrecht, das nach § 7 EStG abzuschreiben sei. Folge man der Argumentation der Behörde, so müsse zwingend nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 6 EStG eine verteilungspflichtige Vorauszahlung vorliegen.

Bei beiden Argumentationslinien sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise daher der Betrag von ATS 15.033,-- den jeweiligen Gewinnen des Prüfungszeitraumes nicht in voller Höhe wieder hinzuzurechnen. Vielmehr sei eine Abschreibung iHv 2 %, dies seien ATS 6.014,-- pro Jahr, steuerlich anzuerkennen.

Die Aufwendungen für zwei Paar Schuhe im Jahr 1999 in Gesamthöhe von ATS 2.788,-- seien betrieblich veranlasst. Der Bw habe seinen Ordinationshilfen je ein Paar Schuhe für Weihnachten geschenkt.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung brachte die Betriebsprüfung im Wesentlichen vor, dass der vom Bw geleistete Finanzierungsbeitrag bei Auflösung des Mietvertrages dem Mieter im Sinne der Bestimmungen des § 17 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, nach Maßgabe der nachstehenden Bedingungen refundiert werde: a) der Finanzierungsbeitrag sei mit 2 vH pro Jahr abzuschreiben und b) der so ermittelte Betrag sei mit jenem Faktor wieder aufzuwerten, der sich aus dem vom Österreichischen Statistischen Zentralamt veröffentlichten Verbraucherpreisindex ergebe. Der Finanzierungsbeitrag könne somit in der Praxis als Durchlaufposten angesehen werden, nicht aber als ein abnutzbares Wirtschaftsgut.

Die Aufwendungen für die zwei Paar Schuhe im Jahr 1999 könnten als Betriebsausgaben abgesetzt und der Berufung in diesem Punkt stattgegeben werden.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung brachte der Bw ergänzend vor: Der Bw habe bei Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages einen Eigenmittelbetrag iHv ATS 300.675,-- geleistet. Bei Auflösung des Mietvertrages würde dem Mieter dieser Finanzierungsbeitrag nach Maßgabe der nachstehenden Bedingungen refundiert: a) der Finanzierungsbeitrag sei mit 2 vH pro Jahr abzuschreiben.

Es sei die Frage zu klären, ob es sich bei dieser Vorauszahlung um ein zu aktivierendes Mietrecht oder um eine gleichmäßig nach § 4 EStG zu verteilende Vorauszahlung handle. In beiden Fällen wäre der Eigenmittelbetrag als Betriebsausgabe anzuerkennen. Dass der Finanzierungsbeitrag als Durchlaufposten anzusehen sei, da der eventuelle Rückzahlungsbetrag an den Mieter bei der Wohnungsabgabe aufzuwerten sei, sei völlig neu und könne nicht nachvollzogen werden. Es würde dabei übersehen, dass es zu einer Refundierung nur dann komme, wenn der Bw diese Wohnung zurückgebe. Nur dann könne der Finanzierungsbeitrag eventuell als Durchlaufposten angesehen werden. Da es sich um einen unbefristeten Mietvertrag handle, können nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw die Wohnung an den Hauptmieter zurückgebe.

In der am 8. Juni 2004 über Antrag des Bw abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden sowohl durch die Vertreterin der Amtspartei als auch durch die Vertreterin des Bw im Wesentlichen die bisherigen Vorbringen wiederholt. Betont wurde von Seiten der Vertreterin des Bw, dass es sich um keinen Durchlaufposten handeln könne, da sich der auszuzahlende Betrag mit der Dauer des Mietverhältnisses verringern würde. Eine entsprechende Berechnung wurde vorgelegt (siehe Übertragung des Tonbandprotokolls).

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem, unstrittigem Sachverhalt:

Der Bw ist praktischer Arzt. Der Bw hat am 26. August 1985 einen unbefristeten Mietvertrag für seine Ordinationsräumlichkeiten mit einer gemeinnützigen Bauvereinigung abgeschlossen. Er musste einen Eigenmittelbetrag an Grundkosten iHv ATS 58.400,-- und an Baukosten iHv ATS 242.275,-- an Finanzierungsbeiträgen leisten (§ 6 Abs. 1 Mietvertrag).

§ 3 (Kosten und Finanzierung) des Mietvertrages lautet auszugsweise:

- (1) Grundlage dieses Vertrages sind die sich aus der Endabrechnung ergebenden Gesamtbaukosten des Hauses und die Grundkosten (Herstellungskosten) sowie der darauf abgestellte Finanzierungsplan zum Zeitpunkt der Endabrechnung.
- (2) ...
- (3) Bau- und Grundkosten sowie deren Finanzierung bilden die Basis für die Errechnung der Bestandteile des laufenden Entgelts und der neben dem laufenden Entgelt zu leistenden Beträge. Diese Beträge dürfen von der Vermieterin nicht höher aber auch nicht niedriger angesetzt werden als dem für gemeinnützige Bauvereinigungen gültigen Kostendeckungsprinzip entspricht. Änderungen können sich aus Bedingungen der Darlehensverträge (Förderungszusagen) ergeben.

Bei Auflösung des Mietvertrages ist der Finanzierungsbeitrag mit 2 vH pro Jahr abzuschreiben und der so ermittelte Betrag mit jenem Faktor wieder aufzuwerten, der sich aus dem vom Österreichischen Statistischen Zentralamt veröffentlichten Verbraucherpreisindex 1976, oder den an seine Stelle tretenden Indizes, ergibt (§ 6 Abs. 2 Mietvertrag).

§ 6 (Finanzierungsbeiträge):

- (2) Bei Auflösung des Mietvertrages wird dem Mieter dieser Finanzierungsbeitrag im Sinne der Bestimmungen des § 17 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, nach Maßgabe der nachstehenden Bedingungen refundiert:
 - a) Der Finanzierungsbeitrag ist mit 2 v.H. pro Jahr abzuschreiben.
 - b) Der so ermittelte Betrag ist mit jenem Faktor aufzuwerten, der sich aus dem vom Österreichischen Statistischen Zentralamt veröffentlichten Verbraucherpreisindex 1976, oder den an seine Stelle tretenden Indizes, ergibt. Der Berufung der Aufwertung ist der Indexwert des Monats, in dem der Bezug des Mietgegenstandes erfolgt, und der Indexwert des der Räumung des Mietgegenstandes zweitvorangegangenen Monats, zugrund zu legen.

Diese Finanzierungsbeiträge wurden vom Bw in das Anlagevermögen aufgenommen und mit 5 % per anno abgeschrieben.

Der Bw hat im Jahr 1999 seinen beiden Ordinationsgehilfinnen je ein Paar Schuhe im Gesamtwert von S 2.788,00 als Weihnachtsgeschenke gekauft.

Diese Feststellungen erfolgten im Wesentlichen unter Zugrundelegung des vorliegenden Mietvertrages.

Rechtlich folgt daraus:

Bei den vom Bw geleisteten Eigenmittelbeträgen handelt es sich um als "Mietvorauszahlungen" für die Folgejahre bezeichnete Zahlungen, die als rückzahlbar ausgelegt sind.

Zu klären ist, die Qualifikation dieser Vorauszahlungen. Als mögliche Alternativen kommen dabei in Betracht: entweder – wie vom Finanzamt vertreten - handelt es sich um einen reinen Durchlaufposten, der steuerneutral zu bleiben hätte, oder es liegen Vorauszahlungen iS des § 4 Abs. 6 EStG vor, die gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung zu verteilen wären, oder es handelt sich um ein zu aktivierendes Mietrecht, das über die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben wäre.

Durchlaufposten sind dadurch gekennzeichnet, dass sie zum einen idR (von außerordentlichen Ereignissen abgesehen) betragsmäßig in unveränderter Höhe ein- und wieder ausgebucht (-genommen) werden. Zum anderen ist auch von einer gewissen Absehbarkeit des Durchlaufzeitraumes sowie davon auszugehen, dass es sicher ist, dass das "Ende des Durchlaufens" auch eintreten wird. Bei den hier vorliegenden Finanzierungsbeiträgen liegt keine dieser drei Voraussetzungen vor. Der theoretisch wieder einzunehmende Betrag unterliegt jedenfalls Schwankungen der Höhe nach. Je länger das Mietverhältnis dauert, umso mehr reduziert sich der Betrag. Weiters liegt ein unbefristeter Mietvertrag vor. Es ist also nicht feststellbar, ob und wann das Mietverhältnis beendet werden wird. Wie lange die Finanzierungsbeträge im Rechenwerk des Bw vorhanden sein werden, kann genauso wenig gesagt werden, wie, ob sie dieses jemals "durchlaufen" werden. Von einem Durchlaufposten kann daher nicht ausgegangen werden.

"Vorauszahlungen" liegen vor, wenn es sich um Zahlungen handelt, die wirtschaftlich einem konkreten späteren Zeitpunkt zuzurechnen sind. Ablösezahlungen zum Erwerb eines unbefristeten Mietrechts (Nutzungsrecht) sind dagegen als Aufwand auf ein Recht zu aktivieren (Doralt, EStG, § 4, Tz 371). Ob eine Zahlung im Konkreten als Anschaffungskosten oder als Vorauszahlung anzusehen ist, ist nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu beurteilen. Aktivierungspflichtige Anschaffungskosten werden vorliegen, wenn die betreffende Geld-

leistung für den Abschluss des Mietvertrages als solchen geleistet wurden und nicht für die zeitraumbezogene Nutzung des Mietobjekts erbracht wurden. Zu den Anschaffungskosten eines Mietrechts kann auch nur ein über das angemessene Nutzungsentgelt hinausgehendes Entgelt zählen. Die laufend zu entrichtende Miete ist hingegen – gleichgültig wann sie bezahlt wird – unmittelbare Gegenleistung für die Nutzung des Mietobjekts. Ein Indiz dafür, ob Zahlungen für den Abschluss eines Mietvertrages (zeitpunktbezogen) geleistet wurden, ist, ob im Falle der Auflösung des Mietvertrages eine Refundierung erfolgt oder nicht. Eine Refundierung deutet auf ein (zeitraumbezogenes) Nutzungsentgelt hin, während eine Nicht-rückbezahlung bei Mietvertragsauflösung durch den Vermieter eher auf Anschaffungskosten eines Mietrechts hindeuten.

Bei den vom Bw geleisteten Finanzierungsbeiträgen handelt es sich jedenfalls um rückzahlbare Beträge. Diese können nicht als unmittelbar für den Abschluss des Mietvertrages geleistet angesehen werden. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass es sich bei diesen Beträgen um - zusätzlich zum laufenden Entgelt angefallene - Vorauszahlungen auf das Nutzungsentgelt handelt. Diese sind nach § 4 Abs. 6 EStG auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist mit 50 Jahren anzunehmen, die Abschreibungsbeträge daher 2 % pro Jahr, das sind S 6.014,00.

Die Aufwendungen für Schuhe im Jahr 1999 werden, da betrieblich veranlasst, als Betriebsausgaben angesehen.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Die Einkommensteuer errechnet sich wie folgt (Berechnung in ATS):

1995

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	798.388,00
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	384.317,00
Sonstige Einkünfte	960,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.183.665,00
Sonderausgaben	-40.000,00
Einkommen	1.143.665,00
Gerundetes Einkommen	1.143.700,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	464.850,00
Allg. Steuerabsetzbetrag	-8.840,00

Alleinverdienerabsetzbetrag	-5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	445.510,00
Steuer sonstige Bezüge mit 6%	4.354,02
Einkommensteuerschuld	449.864,02
Lohnsteuer	-52.746,06
Abgabenschuld gerundet in ATS	397.118,00
Abgabenschuld gerundet in €	28.860,00

1996

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	926.036,00
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	395.974,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.322.010,00
Einkommen	1.322.010,00
Gerundetes Einkommen	1.322.000,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	554.000,00
Allg. Steuerabsetzbetrag	-8.840,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	-5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	534.660,00
Steuer sonstige Bezüge mit 6%	4.568,28
Einkommensteuerschuld	539.228,28
Lohnsteuer	-59.400,75
Abgabenschuld gerundet in ATS	479.828,00
Abgabenschuld gerundet in €	34.870,00

1997

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	830.838,00
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	418.048,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.248.886,00
Einkommen	1.248.886,00
Gerundetes Einkommen	1.248.900,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	517.450,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	-5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	506.950,00
Steuer sonstige Bezüge mit 6%	3.683,10
Einkommensteuerschuld	510.633,10
Lohnsteuer	-66.600,20
Abgabenschuld gerundet in ATS	444.032,00
Abgabenschuld gerundet in €	32.269,00

1998

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	687.011,00
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	431.149,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.118.160,00
Einkommen	1.118.160,00
Gerundetes Einkommen	1.118.200,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	452.100,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	-5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	441.600,00
Steuer sonstige Bezüge mit 6%	3.938,94
Einkommensteuerschuld	445.538,94

Lohnsteuer	-70.768,06
Abgabenschuld gerundet in ATS	374.771,00
Abgabenschuld gerundet in €	27.236,00

1999

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	656.023,00
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	294.512,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	950.535,00
Einkommen	950.535,00
Gerundetes Einkommen	950.500,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	368.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	362.500,00
Steuer sonstige Bezüge mit 6%	2.526,30
Einkommensteuerschuld	365.026,30
Lohnsteuer	-62.718,65
Abgabenschuld gerundet in ATS	302.308,00
Abgabenschuld gerundet in €	21.970,00

Wien, 7. Juli 2004