

GZ. RV/1278-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Peer-Zauner & Partner WTH OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried im Innkreis betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe bleiben unverändert.

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 Bw. vermietete ab August 1990 bis Dezember 1994 unter anderem das Mietobjekt 37. Die Umsätze daraus wurden zunächst aufgrund eines Bescheides des Finanzamtes vom

20. April 1993 gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1972 und in der Folge gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 nach vereinnahmten Entgelten versteuert.

Der nunmehrige Bw. ist Rechtsnachfolger der ursprünglichen Vermieterin FRKG (deshalb vereinfachend in der Folge: Bw). Die Mieterin CGesmbH firmierte aufgrund eines Generalversammlungsbeschlusses vom März 1994 unter der Firma DGesmbH (in der Folge vereinfachend : Mieterin CGesmbH)

Strittig ist in diesem Berufungsverfahren, ob eine in 1998 vom Bw vereinnahmte Zahlung der Bank AG steuerpflichtiges Entgelt für die Vermietung des Mietobjektes 37 für den Zeitraum Februar 1993 bis August 1994 oder nicht steuerbaren Schadenersatz darstellt. Die Bank AG hatte in 1998 aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs ATS 625.000,- an den Bw gezahlt.

Im Jahr des Zuflusses der Zahlung laut Vergleich (1998) wurden bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 530.000,- als " Schadenersatz " angesetzt. In der Umsatzsteuererklärung fand die Vergleichszahlung aufgrund der offensichtlichen Behandlung als nicht steuerbarer echter Schadenersatz keinen Niederschlag.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer 1998 erfolgte (Bescheid vom 20. 4. 2001) im Rahmen der von 24. 2. 1999 bis 31. 10. 2000 beim Bw. durchgeführten Betriebsprüfung unter Zugrundelegung der Feststellungen dieser Prüfung. Dabei wurden die 10%igen Umsätze um 568.181,82 ATS erhöht. Dieser Betrag ergibt sich aus der Vergleichszahlung in Höhe von 625.000,- minus 10% (im Leistungszeitraum 1993 und 1994 geltender Steuersatz) Umsatzsteuer.

Zur Begründung zu dieser Feststellung wurde im Betriebsprüfungsbericht unter Tz. 13 ausgeführt:

Das gesamte Mietobjekt 37 war an die Mieterin CGmbH vermietet und wurde von dieser untervermietet. Für den Zeitraum Februar 1993 bis September 1994 wurden von der Mieterin der Liegenschaft keine Mietzinse bezahlt, da ein Mietzinsherabsetzungsverfahren anhängig war. Dieses Verfahren wurde Anfang des Jahres 1995 zu Gunsten des Pflichtigen entschieden. Da allerdings die Mieterin in der Zwischenzeit zahlungsunfähig geworden war, konnten die ausstehenden Mietzinse bei dieser nicht mehr eingebbracht werden.

Die Mietzinse der Untermieter, die auf ein Konto der Mieterin bei der Bank AG überwiesen wurden, waren zur Besicherung des Hauptmietzinses an den Pflichtigen abgetreten. Daher verlangte der Pflichtige von der Bank AG die Herausgabe der an sie überwiesenen Mieten, da die Abtretung der Bank bekannt gewesen sei und die Beträge daher schlechtgläubig empfangen worden seien. Nach mehrjährigem Rechtsstreit wurden dem Pflichtigen schließlich im Vergleichsweg S 625.000,-- zugestanden. Dieser Betrag wurde als nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz behandelt.

Unabhängig von der Bezeichnung als Schadenersatz, Entschädigung oder Ähnliches ist bei derartigen Zahlungen die Frage zu klären, ob der Zahlung eine vom Unternehmer erbrachte Leistung zu Grunde liegt. Dass die Zahlung durch einen Dritten erfolgte, schließt einen Leistungsaustausch nicht aus. Im gegenständlichen Fall handelt es sich nach Ansicht der Bp. nicht um einen nicht umsatzsteuerbaren Schadenersatz, sondern um die (verspätete) Weitergabe von den Pflichtigen auf Grund eines Leistungsaustausches zustehenden Entgelten. Die als Schadenersatz bezeichnete Zahlung der CA in Höhe von S 625.000,-- unterliegt daher der Umsatzsteuer mit dem zum Zeitpunkt der Leistungserbringung in den Jahren 1993 und 1994 gültigen Steuersatz von 10 %.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. innerhalb offener Rechtsmittelfrist Berufung ein. Die Berufung wendete sich gegen die Behandlung der Vergleichszahlung als steuerpflichtiges Entgelt.

Im Wesentlichen führte der Bw. in seiner Berufung aus:

Während des anhängigen Mietzinsherabsetzungsverfahrens seien die Mietzinse der Untermieter auf ein Konto bei der Bank AG, über das die CGmbH verfügt hätte, überwiesen worden. Über die Mieten sei eine Abtretung an den Bw. zur Besicherung des Hauptmietzinses vereinbart gewesen. Diese sei auch der Bank AG bekannt gewesen. Da die Bank AG auf Grund gewährter Kredite ebenfalls Gläubiger der CGmbH gewesen sei, habe die Bank AG nach Abweisung des Mietzinsherabsetzungsbegehrens die Auszahlung der Mieten verweigert.

Die CGmbH sei in der Zwischenzeit zahlungsunfähig geworden und der Konkurs über das Vermögen der CGmbH sei mangels Masse abgewiesen worden. Die ausstehenden Mietzinse seien somit zur Gänze uneinbringlich geworden. Dies bedeute einen Verlust der ursprünglichen Mietforderung auf Grund des Konkurses des Mieters. Der Bw. habe daraufhin die Bank AG auf Herausgabe der auf Grund der Abtretung zu Unrecht einbehaltenen Mieten geklagt. Der Rechtsstreit sei somit mit der Aufhebung des Urteiles in der II. Instanz zu Ungunsten des Bw.s geendet, sodass die ursprüngliche Mietforderung zur Gänze und endgültig uneinbringlich geworden sei.

Die Bezahlung des Vergleichsbetrages in Höhe von S 625.000,-- sei lediglich auf Grund von politischen Interventionen und der bestehenden schießen Optik erfolgt. Steuerlich sei diese Entschädigung für den entstandenen Vermögensschaden als echter Schadenersatz beurteilt und dementsprechend ohne Umsatzsteuer in der Steuererklärung berücksichtigt worden. Dies auch deshalb, da nie eine vertragliche Beziehung zwischen der Bank AG und dem Bw. bestanden habe.

Rechtlich führte der Bw. aus, dass kein Leistungsaustausch vorliegen könne. Dies würde voraussetzen, dass das Verhalten des Unternehmers als umsatzsteuerliche Leistung zu werten

ist und die Schadenersatzleistung vom Schädiger oder einem Dritten für diese Leistung aufgewendet wird. Dies sei im vorliegenden Fall zu verneinen, da die ursprüngliche Mietforderung aus der Leistungserbringung auf Grund des Konkurses der Hauptmieterin zur Gänze uneinbringlich war. Auch die bestehende Besicherung durch die Abtretung der Untermietzinse sei durch ein gerichtliches Urteil nicht anerkannt worden, sodass es offensichtlich sei, dass die Zahlung der Bank AG vom Grundgeschäft zu trennen sei. Der Berufungswerber habe vielmehr auf Grund des Konkurses einen Vermögensschaden erlitten, der von der Bank AG auf Kulanzgründen abgedeckt worden sei. Dies stelle keinesfalls einen Leistungsaustausch dar. Ähnlich würden auch Garantiezahlungen wegen Mietausfall bei Vermietungsgarantien keinen Leistungsaustausch, sondern echten Schadenersatz darstellen.

In der Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer im Wesentlichen aus:

Im Rechtsstreit zwischen dem Berufungswerber und der Bank AG sei das Gericht im erstinstanzlichen Urteil der Auffassung des Bw. gefolgt. Demnach hätte die Bank AG die von den Untermietern bezahlten Mietzinse herauszugeben gehabt, da diese – was der Bank AG bekannt gewesen sei – zur Besicherung des Hauptmietzinses gedient hätten. Dagegen habe die Bank AG Berufung erhoben. Das Urteil I. Instanz sei nicht aufgehoben worden, vielmehr sei in der mündlichen Berufungsverhandlung ein Vergleich geschlossen worden. Die Behauptung des Bw., die Besicherung durch die Abtretung sei durch ein gerichtliches Urteil nicht anerkannt worden, erweise sich somit als unrichtig. Das Gericht habe sich in der Vergleichsaufstellung nicht mit der rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts auseinander gesetzt. Es sei somit keinesfalls offensichtlich, dass die Zahlung der Bank AG vom Grundgeschäft zu trennen sei. Vielmehr stehe das gegenteilige Urteil aus I. Instanz in Widerspruch zum Vorbringen des Bw. Es stelle sich die Frage, welcher Rechtsgrund sich tatsächlich hinter der Zahlung der Bank AG verberge. Nach Ansicht des Betriebsprüfers stehe die Zahlung in einem ursächlichen Zusammenhang mit der vom Berufungswerber erbrachten Leistung und zwar mit der Vermietung der Liegenschaft an die CGmbH. Nach Ansicht der Betriebsprüfung (so auch das Klagsbegehren des jetzigen Bw. im zivilgerichtlichen Verfahren) stehe dem Bw. die Herausgabe der Mietgelder auf Grund eines Leistungsaustausches zwischen dem Bw. und der CGmbH zu. Ein Leistungsaustausch zwischen der Bank AG und dem Bw. sei von der Bp. nie unterstellt worden. Da seitens der Bank AG keinerlei rechtliche Verpflichtung zur Leistung eines Schadenersatzes bestehen könne, sei nicht zu erkennen, warum die Bank AG aus Kulanzgründen oder wegen "schiefer Optik" einen Schadenersatz geleistet haben sollte. Nach Ansicht des Prüfers erscheine es als erwiesen, dass die Zahlung tatsächlich als Herausgabe der Mietzinse zu betrachten sei, wenn auch – vergleichsbedingt –

nicht in voller Höhe. Die Zahlung stehe somit in einem ursächlichen Zusammenhang mit der vom Bw. erbrachten Vermietung der Liegenschaft an die CGmbH. Sie sei daher als nachträgliches steuerpflichtiges Entgelt von dritter Seite zu betrachten.

Der folgenden Aufforderung eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zu übermitteln (Schreiben vom 24.8.2001) kam der Bw. nicht nach.

Mit Schreiben vom 9. November 2001 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In weiterer Folge wurden vom UFS die zivilgerichtlichen Akten eingesehen. Da der Zivilrechtsstreit zwischen der Bank AG und dem Bw mit einem Vergleich vor dem Oberlandesgericht ohne gerichtliche Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes oder der gegebenen zivilrechtlichen Ansprüche endete, werden hier nur die für das gegenständliche Berufungsverfahren entscheidungsrelevanten Teile des Gerichtsaktes wiedergegeben.

Aus dem Gerichtsakt und den mittlerweile im Vorhalteverfahren vorgelegten Unterlagen ist zunächst einmal folgender dem Rechtsstreit zu Grunde liegender Sachverhalt zu entnehmen:

Im Mietvertrag betreffend das Mietobjekt 37 zwischen dem Bw und der Mieterin CGesmbH vom 13. September 1990 wird in den Punkten III. und VII. ausgeführt, dass der monatliche Mietzins 100.000,- ATS zuzüglich 10 % Umsatzsteuer beträgt. Die entgeltliche oder unentgeltliche Weitergabe des Mietobjektes an dritte Personen wird gestattet. "Im Falle entgeltlicher Weitergabe des Mietobjektes an dritte Personen verpfändet die mietende Partei die von ihr dafür vereinnahmten Entgelte bis zur Höhe des jeweiligen Hauptmietzinses und zu dessen Sicherstellung an die vermietende Partei (Stille Zession)."

Die Mieterin CGesmbH baute das Mietobjekt in der Folge um und vermietete ihrerseits die entstandenen Kleingeschäfte an mehrere Unternehmer. Finanziert wurden diese Umbautätigkeiten durch Kredite, die die Bank AG gewährte.

Aus einem mittlerweile durch den Bw. vorgelegten Schreiben der Bank AG an den Bw. vom 26. 9. 1991 ergibt sich, dass die Mieterin CGesmbH (zur Sicherung der Kreditforderungen) der Bank AG "die Rechte und Ansprüche aus dem Mietvertrag vom 13. 9. 1990 abgetreten hat". Weiters teilt die Bank AG in diesem Schreiben dem Bw mit, **dass dem Bw. gemäß Punkt VII. des Mietvertrages ein Pfandrecht an den aus der Unter Vermietung erzielten Erlösen bis zur Höhe des Hauptmietzinses zusteht, welches den Ansprüchen der**

Bank AG vorgeht. Des Weiteren wird in dem Schreiben um Zustimmung zum Eintritt der Bank AG in das Mietverhältnis mit dem Bw (anstelle der CGesmbH) ersucht.

Die Untermietzinse wurden auf das Konto der Hauptmieterin CGesmbH bei der Bank AG einbezahlt. Von diesem Konto wurden bis Jänner 1993 auch die Hauptmietzinszahlungen an den Bw durchgeführt.

Im Zusammenhang mit einem von der Mieterin CGesmbH angestrengten Mietzinsherabsetzungsverfahren (Antrag auf Herabsetzung des Mietzinses auf 50.000,- ATS) erklärte die Mieterin die Kompensation der bisher zu viel bezahlten Mietzinse mit den künftig fällig werdenden Mietzinsen. Die Überweisungen vom Konto der Mieterin an den Bw. durch die Bank AG wurden daraufhin eingestellt. Die Untermietzinse wurden weiterhin an die Bank AG überwiesen

Im genannten Mietzinsherabsetzungsverfahren wurde festgestellt, dass der Mietzins in Höhe von 100.000,- ATS angemessen ist. Das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der Mieterin CGesmbH endete aufgrund eines Räumungsurteiles am 23. 12. 1994. Ab September 1994 hinterlegten die Untermieter ihre Untermietzinse aufgrund einer Aufforderung durch den Bw. bei Gericht.

Das darauf vom Bw angestrengte zivilgerichtliche Verfahren auf Herausgabe der durch die Bank AG vereinnahmten Untermietzinse bis zur Höhe der angefallenen Hauptmietzinse (dem vorrangigen Pfandrecht entsprechend) endete am 20. 5. 1998 mit einem Vergleich vor dem (zweitinstanzlichen) OLG Linz. Darin verpflichtete sich die Bank AG dem Bw den Betrag von 625.000,- ATS zu bezahlen. Eine Begründung oder ein Rechtsgrund für diese Zahlung ist dem Vergleich nicht zu entnehmen.

Nach der Klagsschrift des Bw. zum genannten zivilgerichtlichen Verfahren war die Mieterin CGesmbH zahlungsunfähig geworden. Nach einem auf Vorhalt im gegenständlichen Berufungsverfahren vorgelegten Schreiben des seinerzeitigen Rechtsbeistand des Bws. ist die Zahlungsunfähigkeit spätestens in 1994 oder 1995 eingetreten. Untermauert wurde dies mit einem erfolglosen Exekutionsversuch und einem Auszug aus dem E-Register, der eine Reihe von bewilligten Exekutionen gegen die CGesmbH aufweist. Laut Firmenbuch kam es in 1994 durch gerichtlichen Beschluss zu einer Konkursabweisung mangels Vermögens (über das Vermögen der CGesmbH bzw. nach Firmenänderung DGesmbH) und in 1996 zur amtswegigen Löschung der nunmehrigen DGesmbH.

Aufgrund des geschlossenen Mietvertrages (Punkt VII.) habe die Mieterin CGesmbH im Fall entgeltlicher Weitergabe des Mietobjektes die dafür vereinnahmten Entgelte bis zur Höhe des jeweiligen Hauptmietzinses zu dessen Sicherstellung "verpfändet". In der Folge habe die CGesmbH Untermietverträge mit verschiedenen Unternehmern abgeschlossen. Die Untermieter seien dabei vom Vertragsverfasser über die erfolgte "Zession" zumindest mündlich informiert worden, sollten aber die Zahlungen an die CGesmbH vornehmen. Durch diese Verständigung (Herbeiführung der erforderlichen Publizität) sei die "Sicherungsabtretung" wirksam geworden und ein Pfandrecht des Bw an den Untermietforderungen entstanden. Daraus ergäbe sich ein Herausgabeanspruch des Bw gegenüber der Bank AG auf Herausgabe der gepfändeten Forderungen

Die CGesmbH habe zur Finanzierung der erforderlichen Umbauten bei der Bank AG einen Kredit aufgenommen und zur Sicherstellung der Forderungen der Bank AG sämtliche Rechte aus dem Hauptmietvertrag an die Bank AG abgetreten. Des weiteren habe die CGesmbH zur Sicherstellung ihrer Verbindlichkeit alle Ansprüche aus den Untermietverträgen (Mitzinsforderungen) an die Bank AG abgetreten. Dabei sei die Bank AG von dem vorrangigen "Pfandrecht" (Punkt VII. des Hauptmietvertrages) informiert gewesen. Hinsichtlich der Nachrangigkeit der Forderungen der Bank AG aus der ihr zedierten Forderung habe Einverständnis geherrscht. Sollte der nunmehrige Bw. von seinem "Pfandrecht" Gebrauch machen, könne für die Bank AG nur eine Forderung auf jene Untermietforderungen entstehen, die die für den Bw. gepfändete Hauptmietzinsforderung übersteige.

Der gesamte das Mietobjekt 37 betreffende Zahlungsverkehr (Eingang Untermietzinse, Ausgang Hauptmietzins) sei über ein Konto der CGesmbH bei der Bank AG abgewickelt worden. Im Zusammenhang mit dem von der CGesmbH angestrengten Mietzinsherabsetzungsverfahren habe die CGesmbH die ihrer Ansicht bisher zuviel bezahlten Mietzinse mit den in der Zukunft fällig werdenden Mietzinsen kompensiert und so mit Februar 1993 die Überweisung der Hauptmietzinsen eingestellt. Die Untermietzinse wurden weiterhin "aufgrund der offen gelegten Abtretung an die Bank AG bezahlt"

Aufgrund eines Räumungsurteiles habe das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der Mieterin CGesmbH im Dezember 1994 geendet. Festgestellt sei im Mietzinsherabsetzungsverfahren auch worden, dass der Mietzins in Höhe von 100.000,- ATS jedenfalls angemessen sei.

Im September 1994 habe der Bw. die Untermieter aufgefordert, ab sofort die Mietzinszahlungen an ihn zu leisten oder bei Gericht zu hinterlegen. Dieser Aufforderung seien die Untermieter nachgekommen.

Für den Zeitraum Februar 1993 bis Juni 1993 hätten somit 500.000.- ATS und für Juli 1993 bis August 1994 (infolge Wertsteigerung) 1.554.012,60 ATS – in Summe somit 2.259.413,86 ATS (inkl. 10% USt in Höhe von 205.401,26 ATS) geleistet werden müssen. Da diese Zahlungen nicht geleistet worden seien, sei es der Bank AG möglich gewesen, das Kreditobligo der CGesmbH, die "längst notleidend geworden sei", zu vermindern. In der Tagsatzung vom 4.9.1997 (Protokoll Seite 2) wurde das Klagsbegehren auf 1.848.639,95 ATS eingeschränkt, da im fraglichen Zeitraum unstrittig nur Untermietzinsbeträge in dieser Höhe auf dem Konto der CGesmbH bei der Bank AG eingegangen seien.

Durch die Nichtherausgabe der erstrangig verpfändeten Hauptmietzinse durch die Bank AG stehe dem Bw ein "Verwendungsanspruch" zu, zumindest habe sich die Bank AG in Höhe des Klagsbegehrens bereichert. Von der Hauptmieterin CGesmbH, die mittlerweile zahlungsunfähig geworden sei, seien auch mangels "konkursdeckendem" Vermögen die Hauptmietforderungen nicht einzubringen. Aufgrund der bei der CGesmbH eingetretenen Zahlungsunfähigkeit sei die CGesmbH auch nicht mehr "Herr ihres Kontos" bei der Bank AG gewesen und die Nichtüberweisung der Hauptmietzinse sei der Bank AG zuzurechnen (Pkt. 7. des vorbereitenden Schriftsatzes vom 4.3.1996).

Im Fortsetzungsantrag vom 17.2.1997 gibt der Rechtsvertreter des Bw an, dass sich aus einem Schreiben der Bank AG vom 29.9.1991 ergäbe, dass die Bank AG in den Mietvertrag zwischen dem BW und der Hauptmieterin CGesmbH eingetreten sei. Mit Schreiben vom 23.10.1991 sei der Eintritt der Bank AG zur Kenntnis genommen worden und dieser mitgeteilt worden, dass die Bank AG Rechtsnachfolger der CGesmbH in Bezug auf die Mietrechte sei, das Pfandrecht an den Untermietzinsforderungen aber aufrecht bleibe. Daraus würde sich ergeben, dass die Bank AG als Hauptmieter die Bezahlung der Hauptmietzinsen schulde. Darauf hat der rechtliche Vertreter des Bw in der Tagsatzung vom 25.3.1997 dezidiert bestanden. In der Tagsatzung vom 3.6.1997 (Protokoll Seite 4) werden diese Ausführungen dadurch untermauert, dass auch im Mietzinsherabsetzungsverfahren vom Bw. die Antragslegitimation der CGesmbH bestritten worden sei, da diese nicht mehr als Vertragspartner gesehen.

In der Tagsatzung vom 4.9.1997 (Protokoll Seite 4) wird seitens des Bw. ausgeführt, dass man weiterhin der Ansicht sei, dass dem Bw zur Sicherstellung seiner Forderungen auf den Hauptmietzins die Forderungen auf die Untermietzinse zediert worden seien. Aus der Nichtherausgabe der sich aus diesem Anspruch ergebenden Zahlungen durch die Bank AG ergäbe sich ein Bereicherungsanspruch des Bw. Lediglich sekundär wird nunmehr der

Anspruch des Bw gegen die Bank AG darauf gestützt, dass die Bank AG als Hauptmieter (nach Vertragseintritt) anzusehen sei.

Auf Seite 13 und 14 des Protokolls vom 4.9.1997 führt der Bw. auch aus, dass er der Ansicht gewesen sei, dass er nach Obsiegen in den Mietzinsherabsetzungsverfahren "die Miete von einem Konto der Bank AG bekommen " würde. Auf Seite 16 wird ferner seitens des Bws. ausgeführt, dass die Bank AG die vereinnahmten Beträge bis zur Höhe des Hauptmietzinses aufgrund der erfolgten Abtretungen lediglich treuhändig für den Bw. zu verwahren gehabt hätte.

Die im zivilgerichtlichen Verfahren beklagte Bank AG trat dem Klagsbegehren im wesentlichen in dem für das gegenständliche Verfahren entscheidenden Punkten wie folgt entgegen:

Da der Bw die Untermieter nicht von der Sicherungsabtretung verständigt habe, sei diese bzw. die Verpfändung der Forderung mangels Publizität unwirksam. Vielmehr habe der Bw. auf seine diesbezüglichen Ansprüche durch seine Mitteilung an die Untermieter, dass die Untermietzinse an die CGesmbH zu leisten seien, verzichtet. Genau für diesen Fall des Nichtgeltendmachens des Pfandrechtes durch den Bw. habe die Abtretungserklärung, mit der die CGesmbH die bezeichneten Rechte sicherungshalber an die Bank AG abgetreten habe, vorgesehen, dass sämtliche Mietzinsforderungen an die Bank AG sicherungsweise abgetreten seien. Deshalb seien die eingegangenen Untermietzinsbeträge zur Sicherung des Kreditobligos an die Bank AG abgetreten. Erst mit der Aufforderung des Bws. im September 1994 an die Untermieter, die Zahlungen an den Bw oder zu Gericht zu leisten, habe er seinen Verzicht auf das Pfandrecht widerrufen.

Dem Bw. seien überdies zur Sicherung seiner Forderung auf den Hauptmietzins nur Forderungen des Hauptmieters gegenüber den Untermieter abgetreten worden. Mit der Zahlung der Untermieter seien die Forderungen untergegangen und es bestünden keine Forderungen mehr, die verpfändet oder abgetreten werden könnten

Die Bank AG sei auch niemals Hauptmieter geworden oder habe sonst eine Verpflichtung zur Zahlung des Hauptmietzinses übernommen. Mit dem Schreiben vom 26.9.1991 seine lediglich die Rechte und Ansprüche aus den Untermietverträgen zur Sicherstellung übertragen worden, niemals sei darin eine Vertragsübernahme zu sehen gewesen.

Mit Urteil vom 23.10.1997 wurde in erster Instanz dem Klagsbegehren des Bw. Folge gegeben. Das Gericht begründete seine Entscheidung im wesentlichen wie folgt:

Zunächst sind der Entscheidung folgende wesentliche ergänzende Sachverhaltselemente zu entnehmen:

Am 7.9.1991 hatte die CGesmbH der Bank AG die Abtretung ihrer Ansprüche aus dem Mietvertrag vom 13.9.1990 angeboten, wobei es in Punkt 7 dann heißt: "Wir verpflichten uns mit separaten Erklärungen, sämtliche gegenwärtige und zukünftige Ansprüche aus den von uns mit Untermieter abgeschlossenen bzw. in Zukunft abzuschließenden Untermietverträgen an sie zur Sicherstellung an Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten aller Art, welche ihnen gegen uns aus gewährten oder künftig zu gewährende im Inland beurkundeten, in Geld- und Haftkrediten insbesondere aus dem Kreditvertrag vom 4.9.1991 gewährten Kredit erwachsen sind und erwachsen werden, abzutreten.

Gem. Punkt 7. des in Punkt 1. dieses Anbot genannten Mietvertrages sind im Fall entgeltlicher Weitergaben des Mietgegenstandes bzw. eines Teils davon an dritte Personen die dafür vereinbahrten Entgelte bis zur Höhe des jeweiligen Hauptmietzinses zu dessen Sicherstellung der vermietenden Partei verpfändet. Es besteht daher Einverständnis darüber, dass diese Sicherungszession bezüglich dieses vom Pfandrecht des Vermieters umfassten Betrages als nachrangig anzusehen ist. Es sind daher für den Fall, dass das Pfandrecht des Vermieters nicht geltend gemacht wird, sämtliche Mietzinsforderungen an sie sicherungsweise abgetreten.

Für den Fall, dass der Vermieter sein Pfandrecht geltend macht, sind jedoch nur jene Forderungen abgetreten, welche von diesem Pfandrecht des Vermieters gem. Punkt 7 des obzitierten Vertrages nicht umfasst sind. Diesbezüglich werden insbesondere unsere Mietzinsansprüche an sie abgetreten."

In der Entscheidung wird darauf hingewiesen, dass dem Bw. bis zum vorliegenden Rechtsstreit die Formulierung im Abtretungsanbot vom 7.9.1991 nicht bekannt war, wonach sein Sicherungsmittel erst dann durchschlägt, wenn er es geltend macht.

Weiters wird ausgeführt:

Mit Schreiben vom 26.9.1991 nahm die Bank AG die Abtretung der Ansprüche und Rechte aus dem streitgegenständlichen Mietvertrag an. Diese Abtretung wurde den damals schon bekannten Untermietern schriftlich offen gelegt, wobei es in diesem Schreiben vom 26.9.1991 auch heißt: "Wir ersuchen sie daher den Mietzins unter Berücksichtigung der Wertsicherung zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen auf das bei unserem Institut geführte Konto für Rechnung der CGesmbH anzuschaffen. Wir erlauben uns, darauf hinzuweisen, dass sie auf Grund der vorliegenden Zession Zahlung mit schuldbefreiender Wirkung ausschließlich an unser Institut zu Gunsten der genannten Firma leisten können."

Ebenfalls am 26.9.1991 erging ein Schreiben der Bank AG an den Berufungswerber, indem die Bank AG mitteilte, dass die CGmbH an sie die Rechte und Ansprüche aus dem streitgegenständlichen Mietvertrag abgetreten hat und um die Bestätigung folgender Punkte ersuche:

Lit. a das sie mit der Abtretung der Rechte und Ansprüche aus dem gegenständlichen Mietvertrag unser Institut einverstanden sind.

Lit. b mit einer Ausübung des zessionsgegenständlichen Mietrechtes durch uns mit Eintritt unseres Instituts in das Mietverhältnis bereits jetzt einverstanden sind.

Lit. c in diesem Fall bereits jetzt ihre Zustimmung zum Eintritt jeglichen von uns namhaft gemachten Untermieter mit den gleichen Rechten und Pflichten erteilt.

Uns ist bekannt, dass sie gem. § 7. des streitgegenständlichen Mietvertrages ein unseren Ansprüchen vorangehendes Pfandrecht an den aus Weitergabe bzw. Untermiete vereinnahmten Entgelt bis zur Höhe des jeweiligen Hauptmietzinses haben. Former bitten wir um Kenntnisnahme, dass auch allfällige Geldzahlungen aus diesem Mietvertrag von der Zession erfasst sind und daher schuldbefreiend ausschließlich an unser Institut als Zessionar geleistet werden können.

Im Gegenbrief vom 23.10.1991 an die Bank AG erklärte der Bw., dass man die Abtretung von Recht und Ansprüchen nur zur Kenntnis nehmen müsse und dies keines besonderen Einverständnisses bedürfe. In diesem Schreiben vertrat allerdings der Bw. die Auffassung, dass die Bank AG nicht nur Bestandrechte, sondern auch die Pflichten als Hauptmieter abgetreten erhalten habe und sie als Zessionar in die Position eines Rechtsnachfolgers der CGmbH eingetreten sei. Weiters hielt man fest, dass das eigene Pfandrecht an den Untermietzinsen bestehen und von der ("2.) Zession unberührt bleibe. Die beklagte Partei erachtete man nun auch als alleinigen Ansprechpartner, welche die Rechte des Hauptmieters ausübe. Dieses Schreiben blieb unwidersprochen.

Auch Seite 16 der erstinstanzlichen Entscheidung wird auch darauf hingewiesen, dass sowohl Vertreter der CGmbH als auch Vertreter der Bank AG auf Grund einer Mahnung des Bw. wegen der fälligen Hauptmietzinsen darauf hingewiesen hätten, dass man zunächst den Ausgang des Hauptmietzins-Herabsetzungsverfahrens abwarten solle. Festgehalten wurde aber auch, dass die Bank AG begann, alle Untermieteinnahmen zur Abdeckung ihres Kreditobligos gegenüber der CGmbH zu vereinnahmen.

Festgehalten wird überdies, dass in einem weiteren zivilrechtlichen Verfahren in zweiter Instanz entschieden wurde, dass an die Bank AG von der CGmbH nur die Rechte des Mietverhältnisses übertragen worden seien und nicht die Pflichten, also insbesondere nicht die Pflicht auf Zahlung des Hauptmietzinses.

Auf Grund der im Folgenden angeführten rechtlichen Überlegungen ist das erstinstanzliche Gericht zu seiner Entscheidung gekommen:

Bei der Frage der rechtlichen Beurteilung des Punktes 7. im Hauptmietvertrag kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass offenbar der Schwerpunkt auf den Begriff der Zession liegt. Dies deshalb, weil erläuternd und zusammenfassend die "stille Zession" erwähnt wird. Auch die Annahmeerklärung der beklagten Partei vom 26.9.1991 verwendet den Begriff der Zession bzw. den identen Begriff der Abtretung. In dieser Folge seien letztlich auch alle Beteiligten von einer Zession ausgegangen, also von einem Gesamtübergang aller Rechte und Pflichten. Dieser Gesamtübergang aller Rechte und Pflichten ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshof, wonach im Fall der Zession die Aufspaltung von Rechten und Pflichten nicht möglich ist. Dies bedeutet zusammengefasst, dass die CGmbH als Treuhänder der Untermieteinnahmen zu Gunsten des Hauptmietzinses zu werten ist, während die Bank AG faktisch die Rolle bzw. Funktion des Hauptmieters übernahm. Der Bw. hat auch ausdrücklich im Schreiben vom 23.10.1991 darauf hingewiesen, dass die Bank AG als Rechtsnachfolger in den Rechten und Pflichten angesehen wird und die Bank AG im nunmehr als alleinigen Ansprechpartner zur Verfügung stehe. Dieses Schreiben blieb bis in das Vorfeld dieses Rechtsstreites unbeantwortet, woraus der Schluss gezogen werden muss, dass die beklagte Partei dieser Rechtsauffassung stillschweigend zugestimmt hat.

Die Bank AG ist somit Hauptmieterin bzw. Treuhänderin der Sicherungscession oder stillen Zession für den Vermieter geworden und musste dementsprechend die Interessen des Bw., die ja bekannt waren, wahrnehmen. Insbesondere muss sie den Hauptmietzins bezahlen bzw. bezogen auf das anhängige Herabsetzungsverfahren verwahren.

In der gegen diese Entscheidung von der Bank AG eingebrochenen Berufung machte die Bank AG ausführlich Aktenwidrigkeit, Mangelhaftigkeit des Verfahrens, unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige Tatsachenfeststellung sowie unrichtige rechtliche Beurteilung geltend. Darüber hinaus wurde für den Fall, dass die Bank AG den Klagsbetrag als Hauptmieter schulde, Verjährung eingewandt.

In der gegen diese Berufung eingebrochenen Berufungsbeantwortung beantragte der Bw., der Berufung der Bank AG nicht Folge zu geben, da keiner der geltend gemachten Berufungsgründe vorliege.

Das zivilgerichtliche Verfahren endete in der Folge mit dem eingangs angeführten Vergleich, welchem allerdings keinerlei Begründung für die Zahlung bzw. das Bestehen oder Nichtbestehen weiterer Ansprüche zu entnehmen ist.

Im abgabenbehördlichen Berufungsverfahren (Vorhalte vom 13. März und 18. Juni) wurde dem Bw. die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung abermals zur Gegenäußerung übermittelt. Weiters wurde um die Vorlage mehrerer Unterlagen ersucht.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers brachte der Bw. im Schreiben vom 7. April 2003 vor:

Der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 23.8.2001 ist entgegenzuhalten, dass es für die steuerliche Einordnung der Schadenersatzzahlung der Bank AG unerheblich ist, ob diese auf Grund einer bestehenden "schiefen Optik" im Kulanzweg oder auf Grund eines gerichtlichen Vergleiches bezahlt wurde. Für die umsatzsteuerliche Behandlung der Schadenersatzzahlung ist ausschließlich entscheidend, ob dieser Zahlung ein Leistungsaustausch zu Grunde liegt. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, ist ein Leistungsaustausch zwischen der Bank AG und dem Bw. zu verneinen. Die Zahlung der Bank AG steht somit in keinem Zusammenhang zum ursprünglichen Grundgeschäft sondern hat ihre Rechtsgrundlage ausschließlich in der gerichtlich "erzwungenen" Entschädigung für die zu Unrecht erfolgte Zurückbehaltung der Mietzinszahlungen der Untermieter.

Der Rechtsgrund für die von der Bank AG geleisteten Zahlung besteht ausschließlich im vom Steuerpflichtigen erworbenen Pfandrecht an den Untermietzinsen der CGmbH. Aus dieser Rechtsbeziehung ist abzuleiten, dass die Zahlungen der Untermieter als Schadenersatz für den Ausfall der Hauptmietzinse der zwischenzeitig insolvent gewordenen CGmbH zu leiten gewesen wären. Eine Leistungsaustausch zwischen dem Bw. und der Untermieter ist auf Grund der gegebenen Vertragsverhältnisse und der tatsächlichen Zahlung ebenfalls zu verneinen.

Hinsichtlich der weiteren im Vorhalteverfahren angeforderten und großteils auch vorgelegten Unterlagen ist festzuhalten, dass auch diese keine wirklich zielführenden Informationen zur Klärung der offenen Fragen beinhalten.

Ergänzt wurde das Vorbringen des Bw durch eine Stellungnahme des rechtlichen Vertreters des Bw. im zivilrechtlichen Verfahren.

Darin führt dieser aus, dass in der Berufungsverhandlung vor dem zweitinstanzlichen Oberlandesgericht der Senatsvorsitzende deutlich zum Ausdruck gebracht hätte, dass der Senat das erstinstanzliche Urteil für verfehlt halte und die Berufung der Bank AG voraussichtlich Erfolg haben werde. Der Senatsvorsitzende hätte dies damit begründet, dass Verjährung eingetreten wäre, aber auch sachliche und rechtliche Unrichtigkeit des Ersturteils vorliegen könne. Durch diese Ausführungen schien die vom Senatsvorsitzenden angestrebte Vergleichslösung zu scheitern. Dieser habe sodann ausgeführt, dass es auch zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils kommen könne, weil einige Beweisanträge in erster Instanz unerledigt geblieben wären.

Erst auf Basis dieser "Ankündigungen" sei es schließlich zum Abschluss des Vergleichs gekommen, um einen weiteren Kostenaufwand und vor allem einen ungewissen Ausgang des Verfahrens zu vermeiden. Somit sei der Vergleichsbetrag als widmungslose Abschlagszahlung der Bank AG zu verstehen. Die Bank AG hätte sich gleichsam aus dem Prozess "herausgekauft", um ihrerseits einen weiteren Verfahrens- und Kostenaufwand zu vermeiden. Aus der Sicht des seinerzeitigen rechtlichen Vertreters vor den Zivilgerichten handle es sich somit bei diesem Vergleich um eine Art von indirektem Schadenersatz.

Dem Bw wurde auch vorgehalten, dass er während des gesamten zivilgerichtlichen Verfahrens selbst die Ansicht vertreten hätte, die Bank AG müsste an den Bw die vereinnahmten Mietentgelte bis zur Höhe des geschuldeten Hauptmietzinses herausgeben. Auch das erstinstanzliche Urteil sei dieser Ansicht gefolgt. Die Bank hätte mit Ausnahme der Nichtherausgabe der vereinnahmten Entgelte keinen Schaden verursacht, für den sie einzustehen hätte. In wirtschaftlicher Betrachtung könne der Vergleichsbetrag nur als Teil (evtl. von dritter Seite) des Entgeltes für die Vermietung gesehen werden. Ergänzend wurden dem Bw einige Rechtsansichten aus der Literatur und der Rechtsprechung mitgeteilt, die nach Ansicht des UFS für die Beurteilung des Falles relevant wären und zur Abweisung der Berufung führen würden.

Der Bw führte hiezu aus, dass das Oberlandesgericht leider der vorgebrachten Argumentation nicht gefolgt sei, mit einer Aufhebung des Urteils erster Instanz zu rechnen gewesen sei und der Argumentation vor den Zivilgerichten keinesfalls eine Präjudizwirkung für die umsatzsteuerliche Berufung zukomme. Abermals wurde betont, dass kein Leistungsaustausch zwischen dem Bw und der Bank AG vorliege und, dass " sämtliche Vereinbarungen ausschließlich auf die Bezahlung der Mietzinse bzw. deren Sicherstellung gerichtet gewesen" seien. Betont hat der Bw, dass die Bank AG den Vergleichsbetrag losgelöst vom Grundgeschäft bzw. der Besicherung von Mietzinsen und lediglich zur Abwendung eines Imageschadens bezahlt habe. Auch die Höhe des Vergleichsbetrages in Relation zur ursprünglichen Klagsforderung von über 2 Mio. ATS belege dies. Die angeführten Rechtsansichten seien für den gegenständlichen Fall ohne Bedeutung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Bw seine Umsätze der Ist-Besteuerung im Sinne des § 17 Abs.2 UStG 1972 bzw. UStG 1994 zu unterziehen hatte. Sowohl nach dem UStG 1972 als auch nach dem UStG 1994 entsteht somit die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist (§ 19 Abs.2 Zi 1 lit.b). Für die materiellrechtlichen Fragen, wie des Vorliegen eines Leistungsaustausches, des Steuersatzes usw, ist alleine die Rechtslage zum Zeitpunkt der Leistungserbringung maßgeblich. Da die hier fragliche Vermietung im Geltungsbereich des UStG 1972 (in 1993 und 1994) erfolgte, ist dieses anzuwenden und europarechtliche Überlegungen können zumindest keine primäre Bedeutung haben.

Nach § 1 Abs.1 Zi 1 UStG 1972 unterliegen der Umsatzsteuer die Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Ein steuerbarer Umsatz liegt somit nur vor, wenn eine Leistung gegen Entgelt erbracht wird. Entgelt ist dabei nach § 4 Abs.1 und 2 UStG 1972 alles, was der Empfänger der Leistung aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. Zum Entgelt gehört auch, was der Empfänger der Leistung freiwillig oder was ein anderer als der Empfänger für die Leistung aufwendet.

Nach allgemeiner Auffassung muss es zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung geben. Die Leistung muss erbracht werden, um die Gegenleistung zu erhalten und umgekehrt. Ist die Leistung auf Entgelt gerichtet, bleibt sie steuerbar, auch wenn in der Folge das erwartete Entgelt nicht entrichtet wird. Davon wird nach § 16 UStG oder –wie im gegenständlichen Fall- bei Istbesteuerung allenfalls die Höhe der Bemessungsgrundlage berührt.

Dagegen stellen Ersatzleistungen, die für einen verursachten oder für einen sonst einzustehenden Schaden zu erbringen sind, kein Entgelt für eine erbrachte Leistung dar und führen somit zu keiner Steuerbarkeit des Vorganges. In derartigen, sogenannten "echten" Schadenersatzfällen, fehlt es eben an einer Leistung, die erbracht wird, um ein Entgelt zu erhalten bzw. fehlt es an einem Entgelt, das zur Erlangung einer Leistung aufgewendet wird. Immer wenn bei Wegdenken einer erbrachten Leistung auch der Anspruch auf die Gegenleistung entfallen würde, liegt aber steuerbarer Leistungsaustausch vor.

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt als gegeben zugrunde gelegt:

Unstrittig ist das ursprüngliche Bestehen eines Leistungsaustausches zwischen dem Bw und der Mieterin CGesmbH. Der Bw vermietete das Mietobjekt 37 gegen Entgelt an die Mieterin CGesmbH. Diese hatte zuvor mit Krediten der Bank AG das Mietobjekt 37 umgebaut und die entstandenen Kleingeschäfte ihrerseits an Untermieter vermietet.

Die Untermieter überwiesen ihre Mietentgelte auf das Konto der Mieterin CGesmbH bei der Bank AG. Von dort wurde der Hauptmietzins zunächst auch an den Bw überwiesen. Mit der Vereinnahmung dieser Mietentgelte entstand in Folge der vorzunehmenden Istbesteuerung beim Bw auch die Steuerschuld.

Mit Beginn eines von der Mieterin CGmbH in Gang gesetzten Mietzinsherabsetzungsverfahrens erklärte die Mieterin CGmbH gegenüber dem Bw die Kompensation der bisher zu viel bezahlten Mieten mit den künftig fällig werdenden Mieten und stellte die Überweisungen des Hauptmietzinses an den Bw mit Februar 1993 ein. Die Untermieter der Mieterin CGesmbH überwiesen ihre Mieten weiterhin bis August 1994 auf das Konto der CGesmbH bei der Bank AG.

Das Mietverhältnis zwischen dem Bw und der Mieterin CGesmbH endete aufgrund eines Räumungsurteiles im Dezember 1994. Ab September 1994 wurden die Untermieten bei Gericht hinterlegt.

Die ausstehenden Hauptmieten konnten von der Mieterin CGesmbH nicht mehr zielführend eingefordert oder eingeklagt werden, da diese inzwischen zahlungsunfähig und in weiterer Folge (nach Abweisung des Konkurses mangels Masse) gelöscht worden war.

Der Bw klagte dann die Bank AG mit verschiedenen zivilrechtlichen Begründungen auf die Herausgabe der auf dem Konto der Mieterin CGesmbH bei der Bank AG eingegangenen Untermietzinsen bis zur Höhe des Hauptmietzinses, letztlich in Höhe von ATS 1.848.639,86.

Mit Urteil vom 23. Oktober 1997 hat das erstinstanzliche Gericht dem Klagsbegehren des Bw Folge gegeben.

In zweiter Instanz endete das zivilgerichtliche Verfahren mit einem Vergleich vom 20. Mai 1998, wonach die Bank AG sich verpflichtete dem Bw ATS 625.000,- zu bezahlen. Letztlich ist weder dem erstinstanzlichen Urteil noch der Vergleichsaufstellung eine schlüssige juristische Begründung für die gegenseitigen Ansprüche bzw. die abschließende Vergleichszahlung zu entnehmen.

Nach Ansicht des Finanzamtes stellt die Vergleichszahlung Entgelt für die erfolgte Vermietung dar. Deren Vereinnahmung durch den Bw in 1998 löst dann nach dieser Ansicht Steuerpflicht aus. Der Bw vertritt dagegen die Position, dass die Vergleichszahlung unabhängig von der Vermietung zur Vermeidung eines Imageschadens und Beendigung des Rechtsstreites erfolgt sei und somit nicht steuerbaren echten Schadenersatz darstelle.

Trotz der umsatzsteuerlichen Maßgeblichkeit des Erfüllungsgeschäfts für die Beurteilung eines Leistungsaustausches sind die zivilrechtlichen Vereinbarungen für die zutreffende umsatzsteuerrechtliche Einordnung der betreffenden Leistungen gerade dann von Bedeutung, wenn das Erfüllungsgeschäft keine eindeutigen Ergebnisse zulässt.

Da, wie das zivilrechtliche Gerichtsverfahren bzw. zumindest die aufliegenden Ergebnisse gezeigt haben, auch die zivilrechtlichen Vereinbarungen zu keiner eindeutigen Lösung führen, war der wahre wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs zu erkunden und festzustellen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Vergleichszahlung Entgelt für die durch den Bw erfolgte Vermietung des Mietobjektes 37 für den Zeitraum Februar 1993 bis August 1994 darstellt.

Der UFS kommt dabei aus den unten angeführten Gründen zu dem Ergebnis, dass die letztlich erfolgte Zahlung der Bank AG an den Bw die teilweise Herausgabe der ursprünglich in Form der Untermietzinse eingegangenen Hauptmietentgelte darstellt. Die Überweisungen der

Hauptmietentgelte wurden zunächst wegen des anhängigen Mietzinsherabsetzungsverfahrens eingestellt und in weiterer Folge von der Bank AG zur (teilweisen) Abdeckung des offenen Kreditsaldos der Mieterin CGesmbH verwendet. Aufgrund der im Gerichtsverfahren nicht restlos aufgeklärten oder nicht eindeutig feststellbaren Rechtslage kam es nach Ansicht des UFS im Ergebnis nur zur teilweisen Herausgabe der eingegangenen Untermietzinse als Hauptmietentgelte an den Bw. Der Bw hatte aber jedenfalls ein Recht an den bei der Bank AG eingegangenen Untermieten zur Deckung seiner Hauptmietforderungen, was auch der Bank AG bekannt war. Ob dieses Recht juristisch eindeutig vorrangig war oder nicht, spielt letztlich keine Rolle. Durch die Vergleichszahlung kam es zumindest in wirtschaftlicher Betrachtung zu einer teilweisen Befriedigung der offenen Hauptmietforderung (ähnlich wie die Zahlung einer zB verjährten Forderung).

Für diese Sichtweise sprechen zunächst einmal insbesondere der Mietvertrag vom 13. September 1990, in dessen Punkt VII.) ausdrücklich festgehalten wurde, dass eventuell anfallende Untermieten bis zur Höhe des Hauptmietzinses zu dessen Sicherstellung an den Bw verpfändet ("stille Zession") werden. Im Schreiben vom 26. September 1991 teilt die Bank AG dem Bw mit, dass aufgrund dieser Bestimmung im Mietvertrag dem Bw ein Pfandrecht an den aus der Unter Vermietung erzielten Erlösen bis zur Höhe des Hauptmietzinses zustehe, welches auch den Ansprüchen der Bank AG vorgehe.

Auch der Bw des gegenständlichen Verfahrens hat als Klagsführer im Zivilprozess seine Argumentation im gesamten Verfahren und insbesondere auch in der Klagsschrift im wesentlichen auf diese Aussagen aufgebaut. In Pkt. 7.) des vorbereitenden Schriftsatzes vom 4. März 1996 ergänzt er hiezu etwa, dass aufgrund der bei der Mieterin CGesmbH eingetretenen Zahlungsunfähigkeit diese nicht mehr "Herr ihres Kontos" bei der Bank AG gewesen sei und die Nichtüberweisung der Hauptmietzinse der Bank AG zuzurechnen sei.

Laut Protokoll vom 4. September 1997 sei der Bw immer der Ansicht gewesen, dass er die Miete von einem Konto der Bank AG bekommen werde, da diese die vereinnahmten Beträge bis zur Höhe des Hauptmietzinses aufgrund der erfolgten Abtretung lediglich treuhändig für den Bw zu verwahren gehabt hätte.

Diese nach Ansicht des UFS den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechende Sichtweise kommt schließlich auch in diesem Berufungsverfahren und zwar in der Gegenäußerung des Bw vom 7. April 2003 zur Stellungnahme des Betriebsprüfers zum Ausdruck. Darin führt der Bw selbst aus, dass " die Zahlung der Bank AG in keinem Zusammenhang zum ursprünglichen Grundgeschäft steht sondern ihre Rechtsgrundlage ausschließlich in der gerichtlich

erzwungenen Entschädigung für die zu Unrecht erfolgte Zurückbehaltung der Mietzinszahlungen der Untermieter hat."

Zu den Gegenargumenten des Bw ist anzumerken:

Durch die Zahlungsunfähigkeit der Mieterin CGesmbH und aufgrund des Unterliegens im Zivilprozess sei die Mietforderung zur Gänze und endgültig untergegangen, sodass in der Vergleichszahlung keine Bezahlung der Mietforderung gesehen werden könne.

Diesem Argument ist entgegenzuhalten, dass die Klage des Bw auf Herausgabe der durch die Bank AG einbehaltenen Mietentgelte nicht zur Gänze zu ungünsten des Bw sondern mit einer Vergleichszahlung geändert hat. Uneinbringlichkeit wäre gegeben gewesen, wenn es nicht die bei der Bank AG eingegangenen Untermietzinsen gegeben hätte. Der Bw hatte einen – auch im Zivilprozess nicht eindeutig gelösten - rechtlichen Anspruch an diesen konkreten Vermögenswerten und dieser Anspruch an diesen Untermietzinsen kann nur mit der seinerzeitigen Vermietung entstanden sein. Aufgrund des geschlossenen Vergleichs kam letztlich nur ein Teil der Forderung zur Auszahlung, der Rest wurde nun endgültig uneinbringlich.

In diesem Zusammenhang wurde auch mehrmals vorgebracht, dass die Besicherung durch die Verpfändung der Untermietzinsen im gerichtlichen Verfahren nicht anerkannt worden sei, sodass jedenfalls die Vergleichszahlung vom Grundgeschäft zu trennen sei. Dem ist ergänzend zu entgegnen, dass in erster Instanz die Besicherung sehr wohl anerkannt worden ist und aufgrund des Vergleichs keine endgültige Aussage seitens der zweiten Instanz hiezu vorliegt.

Dem immer wieder vorgebrachten Argument des Bw, die Vergleichszahlung sei aus optischen Gründen, aufgrund politischer Interventionen bzw. im Kulanzweg zur Entschädigung für den erlittenen Vermögensschaden des Bw erfolgt, ist zu entgegnen, dass zunächst einmal unglaublich ist, dass eine Bank einen derart hohen Betrag sozusagen "freiwillig" bezahlt. Es gibt dafür auch keinerlei Hinweise im Gerichtsakt. Vor allem aber stellt sich doch die Frage, für welchen von der Bank verursachten Schaden sollte diese nun einzutreten haben. Es kann sich wohl nur – wie auch vom Bw immer wieder argumentiert – um die Nichtherausgabe der in Form der Untermietzinsen bei der Bank eingegangenen Hauptmietentgelte handeln. Alles, was diese dann aufgrund eines Urteils, Vergleichs oder auch im Kulanzweg herausgibt oder zu bezahlen hat, ist dann eben ein Teil dieser zunächst zurückbehaltenen Entgeltsteile.

Für die Annahme, dass im Vergleichsbetrag Prozesskostenersätze oder ähnliches enthalten seien, fehlt jeder Hinweis.

Der Bw brachte auch vor, dass eine Besteuerung der Vergleichszahlung als Entgelt für eine Leistung des Bw nicht in Betracht käme, da weder ein Leistungsaustausch zwischen dem Bw und der Bank AG noch zwischen dem Bw und den Untermieter bestehet. Sowohl die Betriebsprüfung als auch der UFS gehen davon aus, dass ein Leistungsaustausch zwischen dem Bw und der Mieterin CGesmbH vorliegt. Der UFS unterstellt der Entscheidung, dass die Bank AG mit der Vergleichszahlung in wirtschaftlicher Betrachtung einen Teil der bei ihr eingegangenen Untermietzinsen als Entgelt für die Vermietung an die CGesmbH an den Bw heraus gibt und mit der Vereinnahmung des Vergleichsbetrages die Istbesteuerung ausgelöst wird. Bei anderer zivilrechtlicher Würdigung könnte die Zahlung auch im Leistungsaustausch (zB.: Vertragsübernahme durch Bank AG) oder als Entgelt von dritter Seite (Bank hat sonst für die Zahlungsverpflichtung der Hauptmieterin einzustehen) erfolgt sein. Dabei würde das Ergebnis, die Steuerpflicht beim leistenden Bw, immer gleich sein.

Da das UStG den Begriff Schadenersatzleistung nicht kennt, kommt es bei der Beurteilung eines Sachverhaltes als steuerbarer Leistungsaustausch darauf an, ob einer Leistung eine Gegenleistung gegenüber steht. Unbestritten liegt dieser Leistungsaustausch Vermietung gegen Entgelt bis Jänner 1993 vor. Der Mietzins wurde vom Konto der Mieterin CGesmbH, bei dem die zur Sicherung des Hauptmietzinses verpfändeten Untermietentgelte eingingen, überwiesen. Diese Untermieten waren somit eindeutig bis zur Höhe der Hauptmiete als Entgelt für die Vermietung des Mietobjektes 37 gewidmet. Versteuert wurde die Vermietung aufgrund der anzuwendenden Istbesteuerung bis Jänner 1993 bei Vereinnahmung der Hauptmieten.

Für die Folgemonate wurde aufgrund des anhängigen Mietzinsherabsetzungsverfahrens die Kompensation der nach Ansicht der Mieterin zuviel bezahlten Mieten mit den Mieten der Folgemonate erklärt. Hätte die Mieterin im Mietzinsherabsetzungsverfahren Recht bekommen, wären die Mieten für die gegenständlichen Folgemonate schon bezahlt gewesen und zweifellos ein Leistungsaustausch vorgelegen. Aufgrund des Unterliegens der Mieterin im Mietzinsherabsetzungsverfahren ist jetzt das Vorliegen einer entgeltlichen Vermietung strittig.

Seitens des Bw erfolgte die Vermietung mit Sicherheit in der Absicht hiefür ein Entgelt zu erzielen. Dieses Entgelt sah er auch durch die bei der Bank AG eingegangenen Untermietzinsen gesichert. Auch der Bank AG war der Anspruch des Bw auf Befriedigung seiner Hauptmietforderungen aus den Untermietzinsen bekannt. Auch seitens der Mieterin CGesmbH lag eindeutig eine entgeltliche Miete vor. Lediglich die Höhe des Mietentgeltes war strittig. Wäre es nicht zur Zahlungsunfähigkeit der Mieterin CGesmbH gekommen, wäre die

Miete nach dem Ergebnis des Mietzinsherabsetzungsverfahrens in voller Höhe nachzuzahlen gewesen. Der Bw klagte in der Folge die Befriedigung seiner Mietforderungen aus den bei der Bank eingegangenen Untermietzinsen ein und erhielt letztlich von der Bank AG die Vergleichszahlung.

Die Bank AG hatte die bei ihr eingegangenen Untermietzinsen zur Abdeckung eigenen Forderungen gegenüber der Mieterin CGesmbH verwendet, obwohl ihr der Anspruch des Bw auf die Abdeckung der Hauptmietforderungen aus diesen Beträgen bekannt war. Wenn auch die zivilrechtliche Situation reichlich verworren und unklar war, verpflichtet sich die Bank AG doch im abschließenden Vergleich zu einer Zahlung. Diese Zahlung ist nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt Entgelt für die (Haupt)Vermietung und nicht Schadenersatz. Es besteht ein ausreichend wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Vergleichszahlung und der Vermietungsleistung, wenn der Vermieter den Gegenleistung für die Vermietung entsprechenden Betrag (wenn auch aufgrund des Vergleiches nur teilweise) aufgrund eines Ersatz.- oder Herausgabeanspruches gegen einen Dritten erlangt. Für die Vergleichszahlung ist in diesem Fall nicht ein von der Bank verursachter Schaden sondern die ursprünglich erfolgte Vermietung **primäre** Ursache und Maßstab für die Höhe der Zahlung.

Wenn die wirtschaftlichen Zusammenhänge erkennen lassen, dass die "Ersatzleistung" die Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt, liegt keine nichtsteuerbare Schadenersatzleistung, sondern Entgelt vor. Wird zivilrechtlich etwas als Schadenersatz qualifiziert, so bedeutet dies nicht automatisch, dass dies auch aus umsatzsteuerlicher Sicht zur Qualifizierung als Schadenersatz führen muss. Der Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch ist etwa dann gegeben, wenn eben für einen Verbrauch von Konsumgütern Einkommen aufgewendet wird. Wer dieses Einkommen aufwendet, spielt dabei keine Rolle. Typisch für einen Leistungsaustausch ist dabei ein relevanter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Ob dieser relevante Zusammenhang vorliegt, wird –wie oben dargestellt- danach beurteilt, ob eine Leistung erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten. Ein Leistungsaustausch liegt demnach vor, wenn bei Wegdenken der Leistung auch die Gegenleistung entfällt.

Der UFS geht im hier zu beurteilenden Fall davon aus, dass diese Bedingung eindeutig erfüllt ist. Ohne Vermietungsleistung an die Mieterin CGesmbH in den Jahren 1993 und 1994 wäre es in 1998 zu keiner Vergleichszahlung durch die Bank AG gekommen. Für welchen von ihr verursachten Schaden hätte diese auch einstehen sollen.

In der Zahlung der Bank AG ist eben die Herausgabe eines Teiles des Entgeltes zu sehen, welches ursprünglich vom Hauptmieter CGmbH geleistet wurde. Von der Mieterin CGmbH wurde Einkommen –und zwar die erlösten Untermieterzinse – durch deren Verpfändung für die Bezahlung des Hauptmietzinses, zur Erlangung der Gegenleistung verwendet. Der Hauptmieter CGmbH hat grundsätzlich und insbesondere für den Fall seiner eigenen Zahlungsunfähigkeit die Untermieterzinse durch deren Verpfändung zur Abgeltung der empfangen Leistung gewidmet.

Die Bank AG hat die Untermieterzinsen, die auf einem Konto der C GmbH eingelangt sind, aufgrund des ihr eingeräumten Sicherungsanspruches zur Abdeckung des Kreditsaldos verwendet. Aufgrund der vorliegenden Korrespondenz und sonstigen schriftlichen Unterlagen war der Bank AG dabei der bevorrechtete Sicherungsanspruch des Berufungswerbers bekannt. Aus welchem Grund auch immer es die Bank AG für möglich hielt, diese verwendeten Untermieterzinsen herausgeben zu müssen, führt dies letztlich immer dazu, dass diese Zahlungen die spätere Herausgabe der vereinbarten Mietentgelte darstellt.

Aus diesem Grund kann die Herausgabe der sicherungshalber „verwendeten“ Untermieterzinse bis zur Höhe der Hauptmietentgelte keinen Schadenersatz darstellen. Allenfalls darüber hinaus gehende Beträge, etwa Zahlungen für eingetretenen Zinsverlust oder dgl., könnten Schadenersatz darstellen. Einen derartigen Schaden hätte eventuell die Bank AG zu vertreten. Davon war aber im gesamten zivilrechtlichen Verfahren nie die Rede, sodass es auch keinen Hinweis gibt, dass im Vergleichsbetrag eine derartige Schadenersatzkomponente enthalten sein könnte.

Nach dem Gesetz würde auch zum Entgelt gehören, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt. Demnach liegt auch dann steuerbares Entgelt vor, wenn ein Dritter die Gegenleistung für die erbrachte Leistung erbringt, weil er hiefür haftet oder sonst einzustehen hat. Auch in diesem Fall ist der erforderliche Zusammenhang im Leistungsaustausch gegeben, da ohne zuvor erbrachte Leistung auch kein Anspruch auf Gegenleistung bestehen würde und das Gesetz die Steuerbarkeit bei Leistung des Entgeltes durch einen Dritten ausdrücklich anordnet.

Dies ist nach dem deutschen Umsatzsteuerkommentar von Plückbaum/Malitzky (§ 10 Rz 249) auch dann der Fall, wenn der Unternehmer den der Gegenleistung für seine Leistung entsprechenden Betrag ganz oder teilweise aufgrund eines Ersatzanspruches gegen einen Dritten erlangt und der Anspruch darauf beruht, dass dieser Dritte das Ausbleiben der Gegenleistung des Leistungsempfängers dem Unternehmer gegenüber zu vertreten hat. Es

besteht eine wirtschaftlich relevante Kausalverknüpfung zwischen dieser Leistung und der Ersatzleistung.

Diese Ansicht kommt auch im BFH-Urteil vom 19.10.2001- V R48/00 (siehe in UR 2002, 25 ff:) zum Tragen. Liegt eine entgeltliche Leistung vor, ist demnach unerheblich, ob der Leistungsempfänger die Entgeltsverpflichtung in eigener Person erfüllt, oder ob ein anderer den für die Leistung geschuldeten Betrag bezahlt. Unerheblich ist deshalb, ob ein Dritter z.B. ein Bürge im Fall des Ausbleibens der Gegenleistung dem Leistenden für die Erfüllung der Entgeltsverpflichtung einsteht. Unerheblich ist deshalb auch dass der Dritte mit der Zahlung auch noch andere Zwecke verfolgt.

Wird das Entgelt für eine Leistung des Unternehmers wegen des Konkurses des Leistungsempfängers uneinbringlich und zahlt eine Bank, die zu dem Leistungsempfänger Geschäftsbeziehungen unterhalten hat, an den Unternehmer gegen Abtretung der Konkursforderung einen Betrag, der sich an der Höhe des noch nicht bezahlten Entgelts orientiert, kann diese Zahlung Entgelt eines Dritten für die Leistung des Unternehmers sein.

Im gegenständlichen Fall ist die Abtretung der Mietforderung durch den Bw an die Bank AG gar nicht erforderlich, da die der Forderung entsprechenden Beträge ohnehin bereits in Form der Untermietzinse bei der Bank AG eingegangen waren.

Auch eine andere Überlegung führt zum selben Ergebnis. Ist.- und Sollbesteuerung sollen letztlich zum selben Resultat führen. Hätte der Bw nach vereinbarten Entgelten versteuert, wäre das vereinbarte Entgelt zu versteuern gewesen. Nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des Hauptmieters hätte sich die Frage gestellt, ob und wann Uneinbringlichkeit und Berichtigung der Umsatzsteuer iSd § 16 UStG geboten gewesen wäre. Bloße Zweifel an der Einbringlichkeit hätten dazu nicht ausgereicht. Erst wenn nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten mit dem Eingang der Forderung im Wirtschaftsleben nicht mehr zu rechnen ist, liegt Uneinbringlichkeit vor. Aus den Vorbringen des Bw im zivilgerichtlichen Verfahren ergibt sich, dass die Einbringlichkeit aufgrund des –eben nicht geklärten- Pfandrechtes, der Zession oder eines anderen rechtlichen Vorganges eine realistische Chance gehabt hat. Es wäre genau jene Situation gewesen, bei der die bloße Zahlungsunfähigkeit des Schuldners noch keine Berichtigung rechtfertigt. Nach Kolacny/Mayer, UStG 1994, Anm 5 zu § 16 liegt Uneinbringlichkeit vor, wenn die Forderung nicht eintreibbar ist. Solange noch berechtigte Aussichten auf Einbringung zumindest von Teilbeträgen (vorhanden Vermögensteile des Schuldners, bestehende Pfandrechte oder vorhanden zahlungsfähige Mitschuldner usw) bestehen, liegt keine Uneinbringlichkeit vor. Somit wäre letztlich die Umsatzsteuer-

Berichtigung wegen Uneinbringlichkeit erst im Zeitpunkt des Vergleichsabschlusses möglich gewesen. Daraus ergibt sich, dass eine Berichtigung bei Sollbesteuerung auch nur hinsichtlich der Differenz der zunächst versteuerten Solleinnahmen zu den letztlich eingegangenen (Vergleichsbetrag) Beträgen erfolgen hätte können.

Auch Achatz führt in WBI 1987, 205 aus, dass die Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers dann nicht die Uneinbringlichkeit des Entgelts bedingt, wenn für die Forderung Haftungen Dritter bestehen. Die Zahlung dieses haftenden Dritten ist umsatzsteuerlich infolge des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Gläubigerleistung als Entgelt von dritter Seite zu qualifizieren. Deshalb begründet auch die Insolvenz des Leistungsempfängers für sich allein noch nicht die Uneinbringlichkeit des Entgeltes.

Aufgrund der angeführten rechtlichen Erwägungen kam der UFS zu dem Ergebnis, dass in wirtschaftlicher Betrachtung der wahre Gehalt der Vergleichszahlung darin zu sehen ist, dass die Bank AG sich im Vergleich verpflichtete, einen Teil der bei ihr eingegangenen Untermietzinsen aufgrund des ihr bekannten Anspruches des Bws auf diese Beträge als Entgelte für die Vermietung herauszugeben. Ob darin letztlich die unmittelbare Herausgabe des von der Mieterin CGesmbH zu leistenden Entgeltes oder ein Entgelt von dritter Seite zu sehen ist, ist ohne Bedeutung für die Steuerpflicht auf Seiten des Bws (ergänzende Anmerkung: auch ohne Bedeutung für einen möglichen Vorsteuerabzug, zu dem immer der Leistungsempfänger berechtigt wäre).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 18. März 2004