

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRI in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***1***, ***2***, über die Beschwerde vom 27. Juni 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 27. Mai 2014 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 wird mit **1.743,00 Euro** festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Außenprüfung und Feststellungen betreffend die Körperschaftsteuer 2010

Im Zuge einer Außenprüfung im Unternehmen der Bf. traf der Prüfer in den Tz 1 und 2 des Prüfungsberichtes nachstehende Feststellungen:

Einleitend sei festzuhalten, dass sich die Tätigkeit der Bf. im Prüfungszeitraum auf die Vermietung des Geschäftslokales in ***4*** an die ***3*** GmbH beschränkt habe, da die im Jahre 1987 erfolgte Gründung der Bf. bezweckt habe, das zu nämlichem Zeitpunkt der ***3*** GmbH gehörende Mietrecht an vorangeführtem Geschäftslokal, via Übertragung desselben an die Bf. vor einem eventuellen Zugriff der Gläubiger der in finanziellen Turbulenzen befindlichen Bestandnehmerin zu schützen. Ausgehend von nämlicher Konstellation seien – wie auch von Auskunftspersonen (Gattin des Geschäftsführers, steuerliche Vertretung, diverse

Hausbesitzer) bestätigt -, samt und sonders in mündlicher Form sowohl ein (neuer) Hauptmietvertrag, als auch ein Untermietvertrag geschlossen worden.

Den jeweiligen Liegenschaftseigentümer sei die Übertragung des Mietrechts an die Bf. bekannt gewesen und die Bf. ab diesem Zeitpunkt als Hauptmieterin geführt worden.

Darüber hinaus obwalte auch ob vorgelegter Unterlagen wie dem mit 24.10.2005 datierten Brief Dris. ***5*** , den an die Bf. gerichteten Mietvorschreibungen der Hausverwaltung ***6*** sowie der laufenden Energieabrechnungen an der Stellung der Bf. als Hauptmieterin keine Bedenken.

In der Folge sei auch die Ablösezahlung für die Aufgabe des Mietrechts auf dem Bankkonto der Bf. gutgeschrieben worden, weswegen die für das Jahr 2010 im Rechenwerk der Bf. gebildete Rückstellung von **300.000,00 Euro** für an die ***3*** GmbH zu leistende Ablösezahlung jeglicher Grundlage entbehre.

Ergo dessen sei der im Jahr 2010 erklärte Gewinn um den Betrag von **300.000,00 Euro** zu erhöhen, respektive, das - unter Einbeziehung der Feststellung ermittelte - Einkommen der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

2. Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 27.5.2014

Die belangte Behörde folgte der Feststellung des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen, einen Körperschaftsteuer von **51.389,89 Euro** festsetzenden Körperschaftsteuerbescheid 2010.

3. Beschwerde vom 27.6.2014

Mit Eingabe vom 27.6.2014 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 Beschwerde erhoben und hierbei – ohne weitere Begründungsausführungen – die Festsetzung nämlicher Abgabe in Höhe von **1.743,00 Euro** beantragt.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels an das BFG wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter beantragt.

4. Beschwerdeergänzung vom 12.8.2014

In Anbetracht der Erlassung eines mit 7.7.2014 datierten Mängelbehebungsauftrages wurde die gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 gerichtete Beschwerde seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. wie folgt ergänzt:

Sachverhalt

Der Sachverhaltsdarstellung, wie sie im Bericht der BP Tz 1 dargelegt wurde, ist grundsätzlich nichts hinzufügen.

Die BP begründet ihre ablehnende Haltung zur Rückstellungsbildung aber nur damit, dass die Behörde vom Übergang des Mietrechtes nichts gewusst hätte. Sie unterlässt aber zu sagen, was ihre rechtliche Schlussfolgerung gewesen wäre, wenn die Behörde diesen unbestrittenen Sachverhalt seit 1987 gekannt hätte, wobei wir der Auffassung sind, dass der Behörde dieser Sachverhalt bekannt gewesen ist bzw. sein hätte müssen (siehe oben Punkt 1.).

Aus unserer Sicht hätte die Schlussfolgerung nur die sein können, dass die Rückstellungsbildung rechtlich geboten war.

In der Begründung (Bericht Tz 2), wieso aber die Rückstellungsbildung für die Weiterverrechnung der Ablösezahlung unserer Klientin an die ***3*** GmbH steuerlich nicht anerkannt wird, unterlässt es die BP jedoch auch gänzlich, auf die rechtlichen Argumente, die die Beschwerdeführerin über uns als steuerliche Vertretung in einer Stellungnahme vom 05. Mai 2014 an die Behörde eingebracht hat, näher einzugehen. Darin sehen wir eine Verletzung des Parteigehörs und eine unvollständige Begründung.

Aus diesem Grund wollen wir die schon einmal vorgebrachten Argumente wiedergeben, um klar nachzuweisen, dass die Bildung der Rückstellung für die Weitergabe des erzielten Verkaufs des Mietrechtes wirtschaftlich und rechtlich gerechtfertigt war, unabhängig von der Vorfrage, ob der Behörde das Untermieterverhältnis und die im Jahr 1987 erfolgte Übertragung des Mietrechtes bekannt war oder nicht (siehe oben Punkt 1).

Nachdem die BP folgende Dokumente, die im Zusammenhang mit der Prüfung schon vorgelegt wurden, zwar in ihrem Bericht erwähnt, aber keiner Beweiswürdigung unterzieht, legen wir diese Dokumente dieser Beschwerde (nochmals) bei.

Beweis zur tatsächlichen Untervermietung auf Basis eines mündlichen Vertrages (Beilage 1)

In diesem Dokument vom 24.10.2005 erklärt Hr. Dr. ***5***, der Rechtsanwalt unserer Klientin, seinem Kollegen Dr. ***7*** die Entwicklung der Vertragsverhältnisse ***8***. Dieser Brief ist im Zusammenhang mit einer möglichen wirtschaftlichen Lösung, um eine Insolvenz zu vermeiden, verfasst worden.

Hier wird klar gegenüber jemandem Dritten zum Ausdruck gebracht, dass zwischen unserer Klientin (Bf.) und der ***3*** GmbH ein Untermietverhältnis besteht bzw. bestand.

Des Weiteren wird im letzten Absatz der ersten Seite unmissverständlich festgehalten, dass ..über meine Kanzlei die Mietrechte neu mündlich ausgehandelt wurden.

Das bestätigt wiederum, dass es mit den jeweiligen Eigentümern davor und danach tatsächlich NUR mündliche Verträge gegeben hat. Gerade dieser schon ewig bestehende mündliche

Vertrag stellte aber wiederum einen bedeutenden Vermögensgegenstand (sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich) unserer Klientin und der ***3*** GmbH dar. Der Vertrag war für keinen Vermieter kündbar.

Es bestand deshalb auch kein schriftlicher Vertrag zwischen der ***3*** GmbH und der Bf. Durch die laufenden Bezahlungen des Mietzinses hat die ***3*** GmbH klar nach außen zum Ausdruck gebracht, dass sie die Untermieterin dieses Objektes mit allen Rechten und Pflichten ist.

Zusätzlich bringt der letzte Satz auf der 2. Seite der Beilage 1 klar hervor, dass der jeweilige Hauseigentümer immer in Wissen dieses Untermietverhältnisses war und er dieses Vertragsverhältnis „immer unbeschadet zur Kenntnis genommen“ hat, das heißt, dass der jeweilige Hauseigentümer dieses Untermietverhältnis angenommen hat.

Somit war jedem Vermieter klar, dass bei einer etwaigen Auflösung des mündlich abgeschlossenen Vertrages für ihn sichergestellt sein muss, dass der Untermieter sein Untermietrecht aufgeben muss, da sonst jegliche Vereinbarung mit dem Hauptmieter nicht umsetzbar gewesen wäre. Somit war die ***3*** GmbH und nicht unsere Klientin die wirtschaftliche Inhaberin des Mietrechtes.

Darstellung im ***3*** JA 2009 (Beilage 2)

Im Anhang zum Jahresabschluss 2009 der ***3*** GmbH, der im Firmenbuch veröffentlicht wurde und für Dritte (Banken, Vermieter, etc.) jederzeit einsichtbar ist, wird ebenfalls durch die präzise Formulierung, wer der Nutznießer dieser Vereinbarung ist, klar nach außen zum Ausdruck gebracht, wer der wirtschaftliche Eigentümer des Mietrechtes ist.

Rechtliche Würdigung

Im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise § 21 (1) BAO hat die abgabenrechtliche Beurteilung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform eines Sachverhaltes zu erfolgen.

Übt ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die Herrschaft über die Sache dadurch aus, dass er mit ihr wie ein Eigentümer (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung) schalten und walten (positive Befugnis) und zugleich andere (Dritte und den Eigentümer) auf Dauer von der Substanz und den Nutzungen ausschließen kann (negative Befugnis), so kommt ihm die Rechtsposition eines wirtschaftlichen Eigentümers zu (siehe VwGH 25.1.06, 2002/13/0042 mwN). Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

Unsere Klientin hatte zwar den Hauptmietvertrag inne, konnte aber über diesen Vertrag nicht mehr anderswertig verfügen, da die ***3*** GmbH als Untermieter nicht mehr kündbar war

und damit die wirtschaftlich alleinige (positiv als auch negativ) Nutznießerin der angemieteten Geschäftsräumlichkeiten war.

Im Fall einer Untervermietung erfolgt die Zurechnung der Einkünfte an den Untermieter unabhängig von der Fremdüblichkeit der Mietverträge des Hauptmietverhältnisses (VwGH 25.7.13, 2011/15/0151). Die Einkünfte können dem Untervermieter auch dann zugerechnet werden, wenn das Hauptmietverhältnis nicht anerkannt wird. Umso mehr muss diese Aussage gelten, wenn das Hauptmietverhältnis anerkannt wird.

Wie die BP selbst bestätigt, ist auch für sie klar nachvollziehbar gewesen, dass dieses Mietrecht für die ***3*** GmbH abgesichert sein soll, damit sie dieses für sich (in Zukunft) wirtschaftlich nutzen kann. Somit war die ***3*** GmbH immer die wirtschaftliche Eigentümerin dieses Mietrechtes.

Aufgrund der Sachverhaltsdarstellung und der glaubwürdigen und konsequenten Nachvollziehbarkeit dieser Darstellung kann nur die ***3*** GmbH die wirtschaftliche (abgabenrechtlich relevante) Nutznießerin der Veräußerung der Mietrechte gewesen sein. Dieser Sachverhalt wurde immer klar an Dritte (Vermieter, Banken, etc.) kommuniziert.

Schlussfolgerung:

Unsere Klientin, die Bf., hat daher vollkommen zu Recht im Jahr 2009 (richtig wohl 2010) eine Rückstellung für die Weitergabe des Mietrechtes gebildet, da sie wirtschaftlich und rechtlich dazu verpflichtet war.

5. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 16.10.2014

In seiner mit 16.10.2014 datierten Rechtsmittelstellungnahme gab der Prüfer eingangs zu bedenken, dass ungeachtet dessen, - dass in den Bilanzen beider Gesellschaften weder diesbezügliche Forderungen noch Verbindlichkeiten eingestellt worden seien –, es schon per se nicht plausibel erscheine, für ein im Jahr 1987 unentgeltlich erworbenes Mietrecht im Jahr 2011 eine Ablösezahlung zu leisten.

Dem in Richtung der begründungslosen Nichtanerkennung der Weiterverrechnung der Ablösezahlung an die ***3*** GmbH und einer daraus resultierenden Verletzung des Parteiengehörs abzielenden Vorwurf der steuerlichen Vertretung werde die tatsächlich stattgefundenen Auseinandersetzungen mit der „Sache“, wie beispielsweise die Besprechung sämtlicher Punkte des E-Mails vom 5.5.2014 sowie der in der mit 9.5.2014 datierten Niederschrift zur Schlussbesprechung festgehaltene Verweis auf den Schriftsatz Dris. ***5*** entgegengehalten.

Darüber hinaus sei auf Ausführungen der steuerlichen Vertretung betreffend die wirtschaftliche Nutznießung am Bestandsrecht mit den Aussagen in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.12.2010, 2008/13/0012 sowie vom 27.6.2013, 2009/15/0219, wonach – ausgehend von der tatsächlich nach außen tretenden Gestaltung der Dinge - Zurechnungsobjekt von Einkünften derjenige sei, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen zu ausnutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, zu replizieren.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass der Beginn der Veräußerungsverhandlungen betreffend das Bestandsrecht in temporärer Hinsicht mit der Pensionierung des Gesellschaftergeschäftsführers beider Gesellschaften zusammengefallen sei, respektive nach dem Dafürhalten des Prüfers die Weiterverrechnung der Ablösezahlung an die – über hohe Verlustvorträge verfügende - ***3*** GmbH aus dem Aspekt der Steuervermeidung gewählt worden sei.

6. Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 26.8.2015

Mit Schriftsatz vom 26.8.2015 replizierte der steuerliche Vertreter auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers mit nachstehenden – für die Erledigung der gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 relevanten – Ausführungen:

„Seit 1987 (bis zur Veräußerung 2010) ist die ***3*** GmbH (und nicht die Beschwerdeführerin) Inhaberin der Mietrechte in der ***9*** gewesen. Wieso diese Konstellation gewählt werden musste, ist ausreichend diskutiert, dokumentiert und nachgewiesen. Dieser bisherigen Sachverhaltsdarstellung widerspricht die BP auch nicht. Dass diese wirtschaftlich einzig richtige Vorgangsweise (und historisch begründbar) von der Beschwerdeführerin nur deshalb gewählt wurde, nämlich um endlich aus dieser wirtschaftlichen Misere zu entkommen, bleibt unerwähnt und ungewürdigt.

Entgegen allen Erwartungen behauptet die BP plötzlich, dass es für sie unplausibel wäre, dass man für ein im Jahr 1987 mit dem Wert Null übertragenem Mietrecht im Jahr 2011 etwas bezahlt hätte. Hier wird wohl die wirtschaftliche Entwicklung der letzten 20 Jahre vollkommen ignoriert.

Dass im Jahr 1987 die Mietrechte in dieser Gegend im Prinzip nichts wert waren, negiert die BP. Wenn man sich zurückerinnern würde, müsste man klar nachvollziehen können, dass die ***10*** Straße und die Nebenstraßen, wie insbesondere die ***12***, zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich am Tiefpunkt waren. Die ***10*** Straße war zu diesem Zeitpunkt (bis zur Eröffnung der ***11***) ein Sammelsurium von Mischwarenhändler aus allen Herren Länder. Damals hatten Mietrechte in dieser Gegend mit Sicherheit kaum einen Wert. Deshalb ist klar nachvollziehbar, wieso der Vermieter der ***8*** der Übertragung der Mietrechte 1987 mündlich zugestimmt hat. Er hätte diese Rechte so oder so nicht verwerten können. Die

Übertragung der Mietrechte hatte 1987 mehr einen rechtlichen als wirtschaftlichen Hintergrund. Durch das Mietrecht sicherte sich man die wirtschaftliche Existenz, falls die Schwestergesellschaft, die ***3*** GmbH, doch in Insolvenz gehen hätte müssen.

Erst mit der Eröffnung der ***11*** kam die Kehrtwende für diese Einkaufsstraßen. Bis dorthin konnte sich aber keiner vorstellen, dass sich diese Einkaufsgegend so rasch zu einer (international anerkannten) Einkaufsmeile entwickeln würde.

Seit gut 10 Jahren bemühen sich internationale Konzerne massiv um Verkaufsflächen in dieser Gegend. Seit 2013 befindet sich in diesem Lokal ***8*** die Exklusivmarke von ***13***, nämlich ***14***. Für den Vermieter hat sich diese Investition durch die Neuvermietung an ***14*** mit Sicherheit schon gerechnet. Wahrscheinlich hätte die Beschwerdeführerin beim weiteren Zuwarten eine noch höhere Ablöse erzielen können. Der wirtschaftliche Druck war aber 2011 schon zu groß, deshalb musste gehandelt werden.

Es ist für uns nicht nachvollziehbar, dass die BP jetzt plötzlich im Rechtsmittelverfahren beginnt, die Wertsteigerung des Mietrechtes anzuzweifeln.

Dazu die BP 2):

Die Beschwerdeführerin zweifelt nicht daran, dass die BP diese Dokumente richtig zitiert hätte, nur das Parteiengehör wird dahingehend verletzt, dass trotz dieser klaren Nachweise die BP zur einer rechtlichen Conclusio kommt, die sie keiner Weise schlüssig und den allgemeinen Denkansätzen folgend begründet. Mit keiner nachvollziehbaren Argumentation (weder rechtlich noch wirtschaftlich) kommt die BP von der Sachverhaltsdarstellung zu einem abgabenrechtlichen Endergebnis. Die von der Beschwerdeführerin in vielen Gesprächen angeführten wirtschaftlichen und rechtlichen Begründungen werden einfach zu Lasten der Beschwerdeführerin negiert. In diesem Umstand sieht die Beschwerdeführerin die Verletzung des Parteiengehörs.

Dazu die BP 3):

Siehe Punkt oben: Wieso kommt die BP im Zuge einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise dann nicht zum abgabenrechtlichen Ergebnis, dass die ***3*** GmbH im Endeffekt die wirtschaftliche Inhaberin der Hauptmietrechte war, wenn sie der Beschwerdeführerin in diesem Punkt gänzlich zustimmt? Uns ist nicht klar, was die BP mit diesem Punkt in ihrer Stellungnahme zum Ausdruck bringen möchte.

Dazu die BP 4):

Grundsätzlich stimmt die BP damit auch der Argumentation der Beschwerdeführerin zu, dass in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die ***3*** GmbH die Inhaberin des Mietrechtes ist. Die BP ist nur in ihrer Schlussfolgerung nicht schlüssig, denn, wie sie weiter oben bestätigt, war

dem Vermieter dieses Untermietverhältnis bewusst. Auch für den Vermieter war deshalb klar, dass nur, wenn die ***3*** GmbH der Auflösung des MÜNDLICHEN Mietvertrages zustimmt, die Räumlichkeiten für eine Neuvermietung zu besseren Konditionen frei werden. Durch das (von der BP nicht bestrittene) mündliche Vertragsverhältnis war der Vermieter rechtlich chancenlos, neben der Hauptmieterin auch die Untermieterin „loszuwerden“.

Rechtlich könnte vielleicht die Beschwerdeführerin die zivilrechtliche Eigentümerin der Mietrechte gewesen sein, die wirtschaftliche Eigentümerin war aber einzig und alleine die ***3*** GmbH. Gerade aufgrund der Kenntnis des mündlichen Vertrages und der Einmietung der ***3*** GmbH war dem Vermieter bewusst, dass er die Beschwerdeführerin nicht kündigen kann, denn in einem möglichen Mietrechtsprozess wäre ihm dieser Umstand mit Sicherheit vorgehalten worden, nämlich, dass er diesen Untermietzustand (und damit im Endeffekt ein Hauptmietverhältnis) über Jahre akzeptiert hatte.

Dazu Allgemeine Bemerkung der BP:

Der Beschwerdeführerin zu unterstellen, dass diese Vorgangsweise nur dazu diene, eine Körperschaftsteuerpflicht zu umgehen, ist sehr weit hergeholt. Diese Behauptung kann sie mit keinem klaren Beweis nachweisen. Diese Behauptung darf die BP ohne Sanktionen aufstellen, im umgekehrten Fall müsste man mit Sanktionen rechnen. Die BP kennt alle wirtschaftlichen Zusammenhänge und weiß, dass alle Mitbeteiligten, auch Dritte wie Banken, Vermieter etc., dieser Lösung rechtlich und wirtschaftlich zustimmten. Es wurden diese Vertragsverhältnisse nach außen hin klar und schriftlich (siehe die Beilagen zur Bescheidbeschwerde) dokumentiert. Es ist klar wirtschaftlich ersichtlich, dass sich keiner einen wirtschaftlichen Vorteil über die Steuer „erkaufen“ wollte. Hier wird nicht fair gewürdigt!

Die gewählte Vorgangsweise ist wirtschaftlich klar nachvollziehbar und durch die Entwicklung seit Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit der ***3*** GmbH und der Beschwerdeführerin klar gerechtfertigt. Es ist für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar, wieso die BP diesen Sachverhalt nur zu Lasten der Beschwerdeführerin auslegt.

Es wird aufgrund der Beschwerde vom 26. Juni 2014 angeregt, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.“

7. Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 22.3.2016

In der Folge schloss sich die belangte Behörde den Ausführungen der Bf. nicht an und wies die gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 gerichtete Beschwerde mit BVE vom 22.03.2016 ab.

Hierbei wurde – im Anschluss an die (teilweise) Wiedergabe des BP- Berichtes sowie der in der Beschwerdeergänzung vom 12.8.2014 getätigten Ausführungen – unter Bezugnahme auf die Textierung der Bestimmung des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ins Treffen geführt, dass die Bildung

von Rückstellungen nur dann zulässig sei, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei.

Im vorliegenden Fall sei – so die weiteren Ausführungen der belangten Behörde –, die Verpflichtung der Bf. auf Weitergabe der Ablösezahlung an die ***3*** GmbH zu prüfen.

Betreffend diese Thematik sei eingangs anzumerken, dass die Bf. ob unentgeltlichem Erwerbs des Hauptmietrechtes in alle aus diesem entspringenden Rechte und Pflichten eingetreten sei, während sich korrespondierend dazu die ***3*** GmbH gegenüber dem Liegenschaftseigentümer ihrer vormaligen Rechtsstellung begeben habe.

Nach der im zivilrechtlichen Schrifttum zum Mietrecht vertretenen Auffassung habe die ***3*** GmbH via Abschluss des mündlichen Untermietvertrages keinerlei Rechte gegenüber dem Hauptvermieter erworben, sondern hänge vielmehr die Durchsetzung ihres Benützungsrechtes exklusiv vom Bestand des Hauptmietverhältnisses ab.

Demzufolge berühre die Auflösung des Hauptmietvertrages zwar grundsätzlich nicht das – seinerseits auf einem eigenständigen Vertrag basierende – Untermietverhältnis, weswegen der Untermieter infolge nunmehriger Unmöglichkeit der Benutzung der Bestandsache gegenüber dem afterbestandgebenden Hauptmieter auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen beschränkt sei.

Aus vorgenannten Gründen sei die von der ***15*** AG geleistete Ablösezahlung ausschließlich der Bf. zurechnen und sei letztere ob Innehabens des unkündbaren Mietrechts aus zivilrechtlicher Sicht keineswegs zur Weiterleitung des Betrages an die Untermieterin verpflichtet gewesen, wobei anzumerken sei, dass auch kein, diese treffende Schaden dargetan worden sei.

In Ansehung voriger Schlussfolgerung mangle es somit auch an den Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung.

Nach dem Dafürhalten der belangten Behörde seien auch die von der Bf. angebotenen „Beweismittel“ wie der Schriftverkehr Dris. ***5*** sowie der Vermerk im Jahresabschluss 2009 der ***3*** GmbH betreffend die entgeltliche Aufgabe der Mietrechte durch die Bf. nicht geeignet das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums der untermietenden Gesellschaft darzutun.

8. Vorlageantrag vom 18.4.2016

Mit Eingabe vom 18.4.2016 stellte die Bf. den Antrag die gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 erhobene Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorzulegen.

9. Beschwerdeergänzung vom 14.6.2017

Am 19.6.2017 langte am BFG eine von der steuerlichen Vertretung der Bf. verfasste Rechtsmittelergänzung nachstehenden Inhalts ein:

„1. Sachverhalt

Die Bf. war Hauptmieterin eines Geschäftslokales in der ***26***. Sie bezahlte den Hauptmietzins an den Vermieter.

Tatsächlich genützt wurde das Geschäftslokal von der ***3*** GmbH als Untermieterin.

Der der Bf. vorgeschriebene Hauptmietzins wurde an die ***3*** GmbH ohne Aufschlag weiter verrechnet.

Die Untermieterin ***3*** GmbH war von 1973 bis 1987 Hauptmieterin dieses Geschäftslokals. Sie war Rechtsnachfolgerin der ***16*** OHG, die wiederum Rechtsnachfolgerin der Fa. ***17*** war. Das Bestandsrecht der Fa. ***17*** war seit 1903 im Grundbuch eingetragen.

1987 kam die ***3*** GmbH in Ausgleich. Damals wurde aus Sicherheitsgründen die Bf. neu gegründet. Damals wurden auch die Mietrechte an die Bf. vergeben bzw. übertragen. Die frühere Hauptmieterin ***3*** GmbH wurde Untermieterin der Bf. Alle Mietverträge waren mündlich. Faktum ist, dass der Mietzins bis 1987 von der ***3*** GmbH und ab 1987 von der Bf. bezahlt wurde. Faktum ist auch, dass die tatsächliche Nutzung des Geschäftslokals von 1903 bis zum Ende des Mietverhältnisses im Jahr 2010 die ***3*** GmbH bzw. deren Rechtsvorgänger hatte.

2010 wurde das Objekt von der ***3*** GmbH gegen Bezahlung einer Ablösesumme von netto EUR 375.000,- an den Vermieter zurückgestellt. Die Ablöse wurde von der Bf. als Hauptmieterin verrechnet und entgegengenommen. Die Untermieterin ***3*** GmbH, welche das Bestandsobjekt durchgehend seit 1903 genützt und sämtliche Investitionen in das Objekt getätigt hatte, verrechnete der Bf. für die Aufgabe der Mietrechte und die getätigten Investitionen im Jahr 2011 einen Betrag von EUR 300.000 netto.

Das Finanzamt führte 2014 eine Betriebsprüfung der Bf. ("kleine GmbH") durch. Im Zuge dieser BP nahm das FA die steuerliche Veranlagung der Jahre 2010 und 2011 wieder auf und fordert nunmehr einen Betrag von rund Euro 120.000,00 zusammengesetzt aus Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer. Die Nachforderung resultiert aus dem Umstand, dass das Finanzamt die Bezahlung eines Betrages in Höhe von Euro € 300.000 zzgl. 20 % USt von der kleinen GmbH an die ***3*** GmbH („große“ GmbH) nicht anerkennen will, da sie keinen steuerrechtlich relevanten Titel für diese Zahlung erkennen kann. Nach Ansicht des Finanzamtes steht anscheinend der großen GmbH keine Ablöse aus der Aufgabe ihrer (Unter-)Mietrechte zu.

2. Rechtliche Beurteilung:

Die große GmbH war zur Verrechnung einer Ablöse iHv EUR 300.000,- gegenüber ihrer Vermieterin, der kleinen GmbH (Bf.) berechtigt. Dies aus folgenden Gründen:

- 1) Die kleine GmbH hätte die Mietrechte ohne Mitwirkung der großen GmbH nicht aufgeben können. Dies deshalb, weil die große GmbH als Bestandnehmerin im Grundbuch eingetragen war.
- 2) Es war ausschließlich die große GmbH, die einerseits in den 30 Jahren vor Übernahme der Mietrechte durch die kleine GmbH und andererseits auch während ihrer Zeit als Untermieterin das Geschäftslokal ständig renoviert, bzw. in Stand gehalten und darin investiert hat.
- 3) Es war die kleine GmbH, die dort das Unternehmen geführt und damit das Bestandsobjekt als Geschäftsstandort wertig gehalten hat.
- 4) Bestandteil der Ablösesumme ist auch der Unternehmensstandort. Ein Teil des "good will", der den "immateriellen" Wert eines Unternehmens ausmacht, ist der Standort. Operativ tätig an diesem Standort war immer nur die große GmbH. Die kleine GmbH hat hingegen außer der Vermietung des Geschäftslokals an die große GmbH an diesem Standort keine eigene Geschäftstätigkeit jemals entfaltet.
- 5) Die große GmbH war als Bestandnehmerin im Grundbuch eingetragen. Somit hätte die große GmbH ihre Mietrechte gar nicht aufgeben müssen bzw. wäre die kleine GmbH ihr gegenüber schadenersatzpflichtig geworden, hätte sie die Mietrechte aufgegeben, ohne sie einzubeziehen bzw. ihr die getätigten Investitionen abzugelten.
- 6) Die Ablösezahlung der Vermieterin an die große GmbH erfolgte gemäß § 27 MRG rechtmäßig. Der Rechnungstext der Rechnung der kleinen GmbH an die Vermieterin lautet wie folgt:

"Für die in das Bestandsobjekt getätigten Investitionen und für die Aufgabe der Mietrechte sowie als Abgeltung sämtlicher Rechte, Forderungen und Ansprüche aus sämtlichen Mietverhältnissen in ***4*** bei geräumter und bestandfreier Übergabe der Bestandsräumlichkeiten verrechnen wir einen einmaligen Entschädigungsbetrag wie folgt:"

Da die große GmbH über 25 Jahre Untermieterin (und davor für 80 (!) Jahre Hauptmieterin) des Bestandsobjekts war, trifft dieser Rechnungstext vor allem auf sie zu. Da die Zahlung der Vermieterin an die kleine GmbH zurecht erfolgte, erfolgte auch die Zahlung der kleinen GmbH an die große GmbH zurecht.

3. Zusammenfassung:

Die Begründung des Finanzamts für die Nichtanerkennung der Zahlung der kleinen an die große GmbH ist aus steuerlicher Sicht, in der die wirtschaftliche Betrachtungsweise klar der Vorzug gegenüber der zivilrechtlichen zu geben ist, nicht nachvollziehbar. Aber auch aus zivilrechtlichen Gründen hat die ***3*** GmbH gegenüber der Bf. einen klaren entgeltlichen Anspruch für die Aufgabe des Mietrechts gehabt. Der Titel der Zahlung ist klar erkennbar. Es ist derselbe (wirtschaftliche) Titel wie jener, aufgrund dessen der Vermieter der kleinen GmbH die Ablöse bezahlt hat. Diese ist gemäß § 27 MRG sowie im Sinne des Wertes des Unternehmensstandorts sowie einer richtigen steuerlichen Gewinnermittlung berechtigt. Nur so kann das Einkommen nach objektivem Nettoprinzip und unter der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit für die Bf. bestimmt werden.

Die gewählte Vorgangsweise ist wirtschaftlich klar nachvollziehbar und durch die Entwicklung seit Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit der ***3*** GmbH und der Bf. klar gerechtfertigt. Es ist für die Bf. nicht nachvollziehbar, wieso die BP diesen Sachverhalt nur zu Lasten der Bf. auslegt.

Es wird aufgrund der Beschwerde vom 26. Juni 2014 beantragt, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.“

10. Gegenäußerung des Finanzamtes vom 4.12.2018 zur Beschwerdeergänzung

Mit Eingabe vom 4.12.2018 replizierte die belangte Behörde auf die unter Punkt 9 dargestellte Beschwerdeergänzung wie folgt:

„Durch die Beschwerdeführerin wurde mit Eingabe vom 12.6.2017 zum Sachverhalt ergänzend vorgebracht, dass die ***3*** GmbH als Bestandnehmerin im Grundbuch eingetragen gewesen sei. Im beigelegten Grundbuchauszug scheint ein Bestandrecht für ***17*** und ein Bestandrecht für Firma ***17*** auf. Die ***3*** GmbH sei Rechtsnachfolgerin der ***27*** OHG, diese wiederum sei Rechtsnachfolgerin der Fa. ***17*** gewesen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin hätte demnach die Bf. die Mietrechte ohne Mitwirkung der ***3*** GmbH nicht aufgeben können. Weiters wird ausgeführt, dass die ***3*** GmbH ihre Mietrechte nicht hätte aufgeben müssen bzw. wäre die Bf. der ***3*** GmbH gegenüber schadenersatzpflichtig geworden, hätte sie die Mietrechte aufgegeben, ohne die ***3*** GmbH einzubeziehen bzw. ihr die getätigten Investitionen abzugelten.

Dazu wird durch die Abgabenbehörde wie folgt Stellung genommen:

Der vorgelegte Grundbuchauszug weist ein Bestandrecht für ***17*** und ein Bestandrecht für die Firma ***17*** auf. Eine Verbücherung des Bestandrechts der ***3*** GmbH geht daraus nicht hervor. Es wird lediglich die Rechtsnachfolge der ***3*** GmbH behauptet, jedoch nicht näher ausgeführt. Gemäß § 4 Grundbuchgesetz wird die Erwerbung, Übertragung, Beschränkung und Aufhebung der bürgerlichen Rechte nur durch ihre Eintragung in das

Hauptbuch erwirkt. Eine Eintragung des Bestandsrechts der ***3*** GmbH im Grundbuch ist nie erfolgt. Auch das Bestandsrecht der Bf., welche aufgrund der erfolgten Übertragung Rechtsnachfolgerin des Bestandsrechts war, wurde nicht im Grundbuch eingetragen. Als Folge des Eintragungsprinzips ergibt sich somit, dass das Bestandsrecht der ***3*** GmbH nicht verbüchert war.

Folglich ist der vorgelegte Grundbuchauszug nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht geeignet, die eingangs angeführte Argumentation der Beschwerdeführerin zu untermauern.“

11. Stellungnahme der Bf. zu der unter Punkt 10 dargestellten Gegenäußerung der belangten Behörde

Mit Eingabe vom 22.1.2019 replizierte die steuerliche Vertretung der Bf. auf die Ausführungen der belangten Behörde vom 04.12.2018 wie folgt:

In umseits bezeichneter Rechtssache hat das Finanzamt Wien mit Schreiben vom 4.12.2018 eine ergänzende Stellungnahme zu den Argumenten der Beschwerdeführerin abgegeben. Diese beschränkt sich jedoch im Wesentlichen auf Ausführungen, dass die Rechtsnachfolge nach dem im Grundbuch eingetragenen Bestandsrecht für die Fa. ***17*** nicht nachgewiesen werden konnte.

Dies ist jedoch unrichtig. Die ***3*** GmbH ist die bestandsrechtliche Rechtsnachfolgerin der Fa. ***17***. Auch die nunmehrige Eigentümerin der Liegenschaft in ***4***, ***18***, teilte über ihre Rechtsvertretung diese Ansicht. Die Beschwerdeführerin wurde damals auf das intabulierte Bestandsrecht angeschrieben. Insbesondere wurde dabei betont, dass diese die Rechtsnachfolgerin der Fa. ***17*** ist.

1938 änderte die Firma ***17*** ihren Firmenwortlaut zu ***19*** OHG eingetragen im Register zur Zahl ***20***.

Im Jahre 1956 änderte sich der Wortlaut der Firma ***19*** OHG in ***21*** OHG und bekam die Gesellschaft die Handelsregister-Nr. ***22***.

Unter dieser Nummer wurde der Firmenwortlaut im Jahre 1957 geändert zu ***23*** OHG, welche mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 19.09.1973 aufgelöst und ihr Betrieb zur Gänze in die ***3*** GmbH eingebracht wurde.

Beweis: Schreiben der Eigentümerin vom 17.6.2013 (Beilage 1./17—05/851)

Chronologie der Rechtsnachfolge, (Beilage 2./17—05/853)

Bezeichnend ist, dass sich das Finanzamt ausschließlich auf diesen einzigen Punkt der Ausführungen der Beschwerdeführerin beschränkt, obwohl die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 12.7.2017 wesentlich umfassender war. Das zeigt, dass dieser

Argumentationspunkt schlussendlich der einzige ist, den das Finanzamt als Bestreitung überhaupt noch ins Treffen bringt. Da das Finanzamt auf die restlichen Ausführungen überhaupt nicht mehr eingeht, gelten diese jedenfalls als nicht substantiell weiter bestritten.

Dennoch werden die übrigen Argumente nochmals erneut verdeutlicht und betont.

Das Bestandrecht wurde namentlich von der Untermieterin ***3*** GmbH ab dem Jahr 1973 ausgeübt. Dies auch weiter bis in das Jahr 1987. Nur aufgrund des Ausgleichs im Jahre 1987 wurde die Bf. neu gegründet und an diese die Mietrechte übertragen.

Mittels mündlicher Verträge wurde sodann die ***3*** GmbH zur Untermieterin der Bf. Was das Finanzamt hierbei offensichtlich verkennt ist, dass auch aus einem vertraglichen Untermietverhältnis, sei es mündlich oder schriftlich ausgestaltet, Rechte und Pflichten entspringen. Der Hauptmieter ist dadurch grundsätzlich dem Untermieter verpflichtet, das Hauptmietverhältnis aufrecht zu halten und nichts zu tun, was die Ausübung der Untermiete gefährden kann. Verstößt er gegen die Pflichten, wird der Hauptmieter vertragsbrüchig und schadenersatzpflichtig.

Daraus folgt, dass eine Auflösung des Hauptmietverhältnisses einer genauen Koordinierung und Abstimmung mit dem Untermieter voraussetzt, um den Untermieter schad- und klaglos zu halten. Exakt dies wurde durch den verrechneten Betrag von EUR 300.000,00 von der ***3*** GmbH an die Bf. getan. Für diese Zahlung bestand somit eine fundierte Rechtfertigung.

Außerdem war die Aufgabe des Mietverhältnisses nicht ohne der ***3*** GmbH möglich, da deren fortgeführtes Bestandrecht weiterhin im Grundbuch eingetragen war. Ihre Mitwirkung war also auch an dieser Stelle notwendig. Immerhin war es auch die ***3*** GmbH die das Geschäftslokal ständig renovierte und in Stand hielt.

Ein Bestandteil dieser Ablösesumme war auch der Unternehmensstandort. Denn dieser liegt gleich in der Nähe der lukrativen Einkaufsstraße, der ***24***, was für ein Geschäft einen enormen Mehrwert bietet.

Im Übrigen wird auf die umfassenden Ausführungen der Stellungnahme vom 12.7.2017 angeknüpft und verwiesen.

Die Beschwerdeführerin stellt somit weiterhin den Antrag der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.“

12. Übermittlung des unter Punkt 11 angeführten Schriftsatzes an die belangte Behörde

In der Folge wurde der mit 24.1.2019 datierte Schriftsatz der belangten Behörde am 2.4.2019 übermittelt, wobei es das Verwaltungsgericht dieser freistellte innerhalb einer Frist von drei Wochen ab Zustellung desselben eine Gegenäußerung zu erstatten.

Bis dato ist eine derartige Replik beim BFG nicht eingelangt.

13. Verzicht auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vom 4.11.2020

Mit Eingabe vom 4.11.2020 nahm die steuerliche Vertretung den in der Beschwerde vom 27.6.2014 gestellten Antrag auf Anberaumung, respektive Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

In der Folge geht das BFG von nachstehendem, sich aus der Aktenlage und dem im Zuge des Verfahrens nachgereichten Unterlagen unstrittig vorliegenden Sachverhalt aus und bildet dieser die Grundlage des Erkenntnisses:

Laut dem Lastenblatt des aktenkundigen, mit 23.4.2014 datierten Grundbuchsauszug ist an der in ***4*** domizilierten Liegenschaft ***25*** seit dem Jahr 1911 ein Bestandrecht zugunsten der Fa. ***17*** einverleibt.

Der Inhalt des im Zuge des Beschwerdeverfahrens nachgereichten, ob Bereinigung des Lastenstandes erstellten und an die ***3*** GmbH gerichteten Schriftsatzes des rechtsfreundlichen Vertreters der nunmehrigen Liegenschaftseigentümerin vom 17.6.2013 sowie jener der Beilagen erhellen, dass die im Jahr 1973 gegründete Körperschaft bestandsrechtliche Rechtsnachfolgerin der Fa. ***17*** ist.

Ob im Jahr 1987 aufgetretener finanzieller Turbulenzen der ***3*** GmbH wurde mittels mündlicher Vereinbarung nämliches Bestandrecht an die - einzig und allein zu dessen Schutz vor etwaigem Gläubigerzugriff – in der Rechtsform einer GmbH gegründeten Bf. übertragen, mit der Folge, dass ab diesem Zeitpunkt die übergebende, am Betriebsstandort weiterhin exklusiv operativ tätige Gesellschaft – ebenfalls auf Basis eines mündlichen Kontrakts - als Untermieterin fungierte.

Aus dem mit 24.10.2005 datierten Schriftsatz Dris. ***5*** geht hervor, dass den jeweiligen Liegenschaftseigentümern sowohl der Zweck der Gründung der Bf. bekannt war, als auch diese deren Rechtstellung via Fakturierung, respektive unbeanstandeter Entgegennahme der – in der Folge ohne Aufschlag der ***3*** GmbH weiterverrechneten - Hauptmietzinse goutierten.

Schlussendlich wurde von der Liegenschaftseigentümerin an die Bf. ein Entschädigungsbetrag von 375.000,00 Euro (netto) geleistet, wobei in der mit 31.3.2010 datierten „Schlussrechnung“ sowohl auf einen Räumungsvergleich Bezug genommen, als auch expressis verbis darauf hingewiesen wurde, dass mit Zuzählung des zu nämlichem Zeitpunkt noch unberichtigt aushaftenden Restbetrages von 260.393,08 Euro die in das Bestandsobjekt getätigten

Investitionen, die Aufgabe der Mietrechte und sämtliche Rechte, Forderungen und Ansprüche aus sämtlichen Mietverhältnissen abgegolten sind.

2. Streitgegenstand

Vor dem unter Punkt 1 des Erwägungsteils dargestellten Sachverhalt steht die Rechtmäßigkeit der von der Bf. im Jahr 2010 im Ausmaß von 300.000,00 Euro gebildeten, für die an die ***3*** GmbH weiterzuleitende Ablöse für die Aufgabe des Mietrechtes am Geschäftslokal ***4*** Rückstellung in Streit.

Während die Bf. für die Rechtmäßigkeit der Rückstellungsbildung den wahren wirtschaftlichen Gehalt der seit dem Jahr 1987 bestehenden Verhältnisse, respektive die Stellung der ***3*** GmbH als wirtschaftliche Eigentümerin des Bestandrechts ins Treffen führt, wird seitens der belangten Behörde rein mit den aus den mündlichen Kontrakten resultierenden zivilrechtlichen Konsequenzen argumentiert, mit der Maßgabe, dass im Fall der einvernehmlich bewirkten Rückgabe des Mietrechtes die ***3*** GmbH der Bf. gegenüber lediglich auf die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen beschränkt bleibe.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Rechtsgrundlagen

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 24 Abs. 1 lit. d BAO, normiert, dass bei der Erhebung der Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

Nach § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgeld betreffen.

Nach dem dritten Absatz leg. cit. dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

3.2. Rechtliche Beurteilung

3.2.1. Bestimmung der Person des wirtschaftlichen Eigentümers am Hauptmietrecht

3.2.1.1. Subsumtion eines Bestandrechts unter den Begriff des Wirtschaftsguts

Ausgehend von der Diktion des § 24 Abs. 1 lit. d BAO ist seitens des BFG - gleichsam im Vorfeld der „Bestimmung“ der Person des wirtschaftlichen Eigentümers - die allgemeine Frage nach der Subsumtion eines Bestandrechtes unter den Terminus des Wirtschaftsgutes einer Klärung zuzuführen.

Der Begriff des Wirtschaftsgutes ist im EStG nicht definiert. Dieser vom EStG verwendete Begriff ist der Auslegung durch die Vollziehung durchaus zugänglich und verstößt nicht gegen das Bestimmtheitsgebot des Art 18 B-VG (VfGH 30. 9. 1982, B 441/77).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung **selbständig bewertbare Güter** jeder Art (VwGH 12. 1. 1983, 82/13/0174, 1983, 293 zu einem Hotel-Zeit-Anteilschein; VwGH 22. 11. 2001, 98/15/0198 zum steuerlichen Begriff des aktiven Wirtschaftsgutes).

In weiterer Folge ist bei Wirtschaftsgütern eine Differenzierung in körperliche, respektive unkörperliche Wirtschaftsgüter vorzunehmen.

Zu den unkörperlichen Wirtschaftsgütern gehören Rechte, wie Patente, Urheberrechte, Lizenzen, Belieferungsrechte, Mietrechte, Wettbewerbsabsprachen, aber auch Werte ohne Rechtscharakter wie insbesondere der Firmenwert, Know-how, Geheimverfahren. Voraussetzung für die Wirtschaftsguteigenschaft ist auch bei unkörperlichen Wirtschaftsgütern, dass sie in irgendeiner Form eigenständig in Erscheinung treten (VwGH 1986,84/14/0129).

In Anbetracht vorstehender Ausführungen verbleibt als Zwischenergebnis festzuhalten, dass dem am Geschäftslokal in ***4*** bestehenden Bestandsrecht, die Qualität eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes beizumessen ist, respektive dieses somit auch einen tauglichen Gegenstand der Begründung wirtschaftlichen Eigentums bildet.

3.2.1.2. Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Das **wirtschaftliche Eigentum** wird sowohl in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, als auch im Schrifttum als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen (z.B. VwGH 9.6.1986, 84/15/0229; vgl. auch Weilingner, Leasing, 91, wonach § 24 lex specialis zu § 21 ist) bzw. auf die gleiche gedankliche Wurzel wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise zurückgeführt (Stoll, BAO, 283).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Ein solcher Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers ist in Judikatur und Literatur gebräuchlich (vgl. z.B. VwGH 9.6.1986, 84/15/0229; 17.11.2004, 2000/14/0142; Zorn, Geschäftsführung, 29; Stoll, BAO, 283;

vgl. jedoch Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 7, Tz 122, die darauf hinweist, die BAO verwende diesen Begriff nicht und der Ansicht sind, dieser Begriff sollte dem im § 24 Abs 1 lit d geregelten Sonderfall vorbehalten bleiben).

Im Regelfall ist wirtschaftlicher Eigentümer der zivilrechtliche Eigentümer (z.B. VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; 25.11.2009, 2008/15/0039; 31.5.2011, 2008/15/0153; 20.3.2014, 2011/15/0120).

Demgegenüber fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (z.B. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248; 31.5.2011, 2008/15/0153; 20.3.2014, 2011/15/0120).

3.2.1.3. Wirtschaftliche Eigentümerstellung der *3*** GmbH**

Ausgehend von den in den Punkten 3.2.1.1. sowie 3.2.1.2. getätigten Ausführungen gelangt das Verwaltungsgericht – aus nachstehenden Überlegungen - zur Überzeugung, dass die ***3*** GmbH ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Stellung als Untermieterin als wirtschaftlicher Eigentümerin des Bestandrechtes als wirtschaftliche Eigentümerin des Bestandsrechtes zu qualifizieren ist und damit einhergehend der Bf. gegenüber einen rechtmäßigen Anspruch auf „Weiterleitung“ der Ablösezahlung hat.

Hierbei basiert obige Schlussfolgerung des BFG schon einleitend auf dem, Dritten gegenüber offengelegten und auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellten, einzig und allein auf Schutz des via Rechtsnachfolge nach der Fa. ***17*** erworbenen Bestandrechtes vor etwaigen Gläubigerzugriffen ausgerichteten Gründungszweck der Bf.

Ausgehend von nämlichem Gründungszweck und der Tatsache, dass die der Bf. verrechneten Hauptmietzinse – gleichsam eins zu eins, sprich somit ohne Gewinnaufschlag zur Weiterfakturierung an die ***3*** GmbH gelangten, gilt nach dem Dafürhalten des Verwaltungsgerichts als Indiz dafür, dass die Funktion der Bf. als Hauptmieterin lediglich auf dem Papier bestand, respektive dieser mit anderen Worten in Hinblick auf Absicherung desselben, im Insolvenzfall der untermietenden, operativ tätigen Körperschaft im Zeitraum von 1987 bis 2010 die Rolle eines Strohmannes zugeordnet war.

In diesem Zusammenhang ist das Faktum, dass die ***3*** GmbH, in Bezug auf das seit dem Jahr 1911 intabulierte Bestandrecht nach Aktenlage unstrittiger Maßen als Rechtsnachfolgerin der Fa. ***17*** anzusehen und ergo dessen diese – entgegen der Auffassung der belangten Behörde – ob nicht erfolgter Einverleibung desselben für die Bf. im Zeitpunkt der am 10.3.2010 erfolgten Erfüllung des Räumungsvergleiches – nach wie vor in dessen „Besitz“

gestanden ist, als weiteres Indiz dafür zu werten, dass sich die ***3*** GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu keinem Zeitpunkt des Bestandrechtes begeben wollte, respektive mit anderen Worten ausgedrückt, somit stets die exklusive Partizipation nämlichen Unternehmens am Ablöswert desselben intendiert war.

Darüber hinaus ist auch der von der Bf. vorgebrachte Einwand, dass die Werthaltigkeit bzw. die bis zum Jahr 2010 bewirkte Wertsteigerung des Bestandrechtes schlussendlich auf Entfaltung gewerblicher Tätigkeit und Investitionen der ***3*** GmbH zurückzuführen sei, nicht von der Hand zu weisen und bestätigt auch dieses Faktum den in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nämlicher Gesellschaft zuzurechnenden Anspruch auf die Ablösezahlung.

3.2.2. Zulässigkeit der Rückstellungsbildung durch die Bf.

In Ansehung der unter Punkt 3.2.1. gezogenen Schlussfolgerungen, bzw. umgekehrt gesprochen der wirtschaftlichen Funktion der Bf. als „reiner Hüterin des Bestandrechtes“ hat diese – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Stellung als „Hauptmieterin“ – im Sinne der Diktion des § 9 Abs. 3 EStG 1988 gegenüber der ***3*** GmbH ernsthaft mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit (Weiterleitung der Ablösezahlung) zu rechnen gehabt und ergo dessen völlig zur Recht eine Rückstellung in Höhe von 300.000,00 Euro gebildet.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass nach Auffassung des BFG – in Ansehung des Standortes des gemieteten Betriebslokals - weder an der im Laufe vieler Jahre bewirkten Wertsteigerung des Mietrechtes, noch an der Höhe der Ablösezahlung, sowie last but not least am Ausmaß der von der Bf. gebildeten Rückstellung Zweifel obwalten.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine derartige Rechtsfrage liegt im vorliegenden Fall nicht vor, da das BFG betreffend die Bestimmung der Person des wirtschaftlichen Eigentümers des Bestandsrechtes der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, respektive korrespondierend damit die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung direkt auf der Grundlage des § 9 Abs. 3 EStG 1988 fußt.

Wien, am 1. Dezember 2020

