



GZ. RV/0136-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Rauschenberger Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Leibnitz betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit eines allfälligen sich aus dieser Entscheidung ergebenden Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Firmen RW-GmbH und FF-GmbH wurden als übertragende Gesellschaften mit der KF-GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Gleichzeitig wurde der Teilbetrieb RW-Fabrik von der KF-GmbH "rückwirkend zum 1.10.1998 auf der Grundlage der Schlussbilanzen zum 30.9.1998"(Seite 2 des Umgründungsplanes) abgespalten und zur Aufnahme in die am 31.12.1998 ins Firmenbuch neu eingetragene M-GmbH übertragen. Am 18.9.1999 erfolgte die Eintragung der Änderung der Firma – ähnlich wie die nach Verschmelzung gelöschte Firma - auf RW2-GmbH (die als Rechtsnachfolgerin der verschmolzenen RW-GmbH hier die Berufungswerberin ist).

WM und seine Ehegattin SM waren Gesellschafter-Geschäftsführer der verschmolzenen RW-GmbH und sind nun Gesellschafter-Geschäftsführer der RW2-GmbH.

WM erwarb im Kalenderjahr 1990 zwei Liegenschaften (jeweils bestehend aus mehreren Grundstücken) in W, wobei die Bezahlung eines Teils des Kaufpreises sofort und des Rests ab 1. Mai 1990 in 240 aufeinanderfolgenden monatlichen Raten (also bis 30. April 2010) im Betrag von 16.667 S (zinsfrei, aber wertgesichert) vereinbart wurde (Kaufvertrag vom 19. April 1990).

Diese Liegenschaft vermietete WM befristet bis 30. April 2010 an die RW-GmbH um einen monatlichen Mietzins im Betrag von 16.667 S (Bestandvertrag vom 12. September 1990).

Im Oktober schenkte er die Liegenschaft seiner Ehegattin SM, wobei er sich das Fruchtgenussrecht bis 30.4.2010 zurückbehält (Notariatsakt vom 19. Oktober 1990).

Im Juli 1995 schloss SM mit einem Leasingunternehmen einen Mietvertrag über die beiden Liegenschaften (ausgenommen ein einzelnes Grundstück [Bahngrund]) um einen monatlichen Mietzins im Betrag von 19.275,39 S (wertgesichert) auf unbestimmte Zeit. SM verzichtete auf eine Kündigung bis 31.12.2021. Ein von der Leasinggesellschaft zu errichtendes Bauwerk (Fertigungs- und Montagehalle mit Büro) verbleibt als Superädifikat in deren Eigentum. Nach Beendigung des Mietverhältnisses ist die Leasinggesellschaft dazu verpflichtet, das Gebäude

zu entfernen oder an SM auf deren Wunsch hin entschädigungslos zu übertragen
("Grundstücks-Mietvertrag" vom 10. Juli 1995 bzw. 27.7.1995).

Gleichzeitig mietete die RW-GmbH diese Liegenschaften von der Leasinggesellschaft samt einem (von der Leasinggesellschaft noch zu errichtenden) Verwaltungs- und Produktionsgebäude (nämlich das im "Grundstücks-Mietvertrag" genannte Gebäude) auf unbestimmte Zeit, wobei sie für 15 Jahre auf eine Kündigung verzichtete. Vereinbart wurde ein vorläufiger monatlicher Mietzins im Betrag von 95.665 S. Der endgültige monatliche Mietzins soll nach Fertigstellung des Gebäudes und Abrechnung des Bauvorhabens (wertgesichert) festgelegt werden. Die Betriebskosten sind von der RW-GmbH zu tragen. Bei Beendigung des Leasingverhältnisses ist das Gebäude zurückzustellen ("Immobilien-Leasingvertrag" vom 12. Juli 1995 bzw. undatiert). Weiters enthält der Vertrag unter Punkt X. folgende Vereinbarung:

9. Zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Vertragsobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung baulicher Veränderungen, die zu einer Wertminderung führen würden, leistet der Mieter eine Kautions in Höhe von S 19.661,-- per Monat ab Übergabe des Leasingobjektes. Die Kautions ist vom Mieter jeweils im voraus auf das vom Vermieter bekanntgegebene Konto lastenfrei zu bezahlen.

10. Die laufende monatliche Kautions wird in der Höhe des dem Mietentgelt zugrundeliegenden Zinssatzes verzinst und gemäß Pkt. VII. Abs. 4 und 5 angepaßt. Eine Verzinsung der Kautions erfolgt lediglich bis zum Ende der Kündigungsverzichtszeit gemäß Pkt. II. Abs. 2. Während der Kündigungsverzichtszeit werden die Zinsen dem Kautionskonto gutgeschrieben. Eine Veränderung des Zinsniveaus gemäß Pkt. VII. bewirkt eine entsprechende Anpassung der monatlichen Kautions. Eine eventuelle Veränderung der in Pkt. VII. fixierten Mieten bedingt eine entsprechende rückwirkende Anpassung der Kautions.

11. Im Falle der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages gemäß Pkt. XV. Abs. 1 lit. a) bis d) findet keine Rückzahlung der Kautions und gutgeschriebenen Zinsen statt.

12. Ergibt sich eine Nichtbenutzbarkeit des Vertragsobjektes, so werden die übernommenen Zahlungsverpflichtungen bezüglich der Kautions nicht berührt.

Am Gebäude nahm die Bw. verschiedene Adaptierungen vor (zB Kanalanschluss und Trennwände).

Im Dezember 1996 vereinbarte WM mit der RW-GmbH unter Hinweis auf den Mietvertrag aus dem Jahr 1990 (allerdings nur unter Anführung einer der beiden Liegenschaften) rückwirkend ab 1. Jänner 1996 einen monatlichen Mietzins im Betrag von 50.000 S. Unter Punkt III wird die Erhöhung des Mietzinses mit der Nutzung einer Lagerhalle und der Errichtung eines Fabriksgebäudes auf der Liegenschaft begründet ("Ergänzung zum Bestandvertrag vom 12.9.1990" vom 9. Dezember 1996).

Mit Wirksamkeit zum 1. Juli 1997 übertrug WM das Fruchtgenussrecht um 7,700.000 S an die RW-GmbH, die diesen Betrag durch Übernahme der laufenden Kaufpreiskraten aus dem Erwerb der beiden Liegenschaften im Jahr 1990 sowie durch Zahlung des Restpreises im Betrag von 4,665.370 S in fünf gleichen Jahresraten (beginnend mit 31.7.1997) (unverzinst und nicht wertgesichert) an WM zu entrichten hat (eine "Vereinbarung" undatiert und von WM und der RW-GmbH unterfertigt, eine weitere das Leasingverhältnis berücksichtigende, aber inhaltlich gleiche "Vereinbarung" ebenfalls undatiert und von WM, der RW-GmbH und der Leasinggesellschaft unterfertigt).

1. Mietzins Leasinggesellschaft

Strittig ist, ob es sich bei dem von der RW-GmbH als Kautions an die Leasinggesellschaft gezahlten Betrag, der von dieser als Mietzins in gleicher Höhe an SM und – laut Vorbringen im Prüfungsverfahren – von dieser an WM weitergeleitet wurde, um eine verdeckte Ausschüttung der RW-GmbH an WM handelt, die dem steuerlichen Ergebnis der Bw. hinzuzurechnen ist (so das Finanzamt).

2. Mietzinserhöhung

Strittig ist, ob es sich bei der Differenz zwischen dem Mietzins laut Bestandvertrag vom 12. September 1990 und dem Mietzins laut "Ergänzung zum Bestandvertrag vom 12.9.1990" vom 9. Dezember 1996 um eine verdeckte Ausschüttung der RW-GmbH an WM handelt, die dem steuerlichen Ergebnis der Bw. hinzuzurechnen ist (so das Finanzamt).

3. Abtretung Fruchtgenussrecht

Strittig ist, ob Zahlungen im Zusammenhang mit der Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechtes" - ausgehend vom ursprünglich mit der RW-GmbH vereinbarten Mietzins - Mietvorauszahlungen und – ausgehend vom Differenzbetrag zwischen diesem Mietzins und dem erhöhten Mietzins - darüber hinaus verdeckte Ausschüttungen der RW-GmbH an WM (so die Ansicht des Finanzamtes) oder zur Gänze bei der Bw. aufwandswirksame (und bei WM nicht steuerpflichtige) Ablösezahlungen (so die Bw.) sind.

4. Abschreibung Gebäudeadaptierungen

Strittig ist, ob Adaptierungen am geleasteten Betriebsgebäude über die Mindestdauer des Leasingvertrages, also über 15 Jahre (so die Bw.), oder "dem jeweiligen Nutzungsausmaß entsprechend" "unter Zugrundelegung der vorgelegten Baupläne" unter Anwendung eines AfA-Mischsatzes von 3,5 % (so das Finanzamt) abzuschreiben sind.

Die Bw. beantragt die Umsatzsteuer mit 513.828 € (1996), 536.762,75 € (1997), die Körperschaftsteuer mit 232.830,68 € (1996), 140.753,47 € (1998) und “den Verlust des Jahres 1998 im Körperschaftsteuerbescheid mit ATS 1,188.765,-- festzusetzen”. Weiters beantragt die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne vorhergehende Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Am 4. Juli 2003 wurde in Anwesenheit der Parteien die Sach- und Rechtslage erörtert. Die Bw. nahm dabei ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg sei bemerkt, dass sowohl beim Mietverhältnis zwischen der Bw. und WM als auch beim Mietverhältnis zwischen der Leasinggesellschaft und SM in wirtschaftlicher Betrachtungsweise WM als Vermieter anzusehen ist; dies nicht nur, weil WM auch der von der Leasinggesellschaft an SM bezahlte Mietzins zugekommen ist, sondern auch, weil es, wie die Aktenlage zeigt, aus der Sicht der Beteiligten auf Grund der familiären Beziehungen zueinander für Vertragsabschlüsse weitgehend irrelevant war, ob WM als Fruchtgenussberechtigter oder SM als Eigentümerin der Liegenschaften Verträge unterzeichnet; wenn notwendig wurde das Einvernehmen zwischen den einzelnen Vertragsparteien auch nachträglich hergestellt und dokumentiert (siehe die Vereinbarungen zwischen WM, SM, der Bw. und der Leasinggesellschaft aus dem Jahr 1997).

1. Mietzins Leasinggesellschaft

Die Bw. bestreitet im Hinblick auf die im Geldflusskreislauf dazwischen liegende, nicht im Einflussbereich von WM oder SM stehende Leasinggesellschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung der RW-GmbH an WM (Seite 5 der Berufung) wegen Fehlens der subjektiven Vermögenszuwendungsabsicht (Seite 9 der Berufung). Die Bw. behauptet, dass der “Grundstücks-Mietvertrag” vom 10. Juli 1995 bzw. 27.7.1995 lediglich auf Grund der formalen Abwicklung von Leasingverträgen durch die Leasinggesellschaft verlangt worden (Seite 4 der Berufung) und über deren Wunsch abgeschlossen worden sei (Seite 3 der Berufung). Dieser Vertrag führe “sich selbst ad absurdum hinsichtlich seiner derzeitigen Auswirkungen” (Seite 3 der Berufung). Die “Doppelvorschreibung” von Mietzins für dieselben Liegenschaften (Anmerkung: einmal durch die RW-GmbH an WM und einmal durch die Leasinggesellschaft an SM) sei ein Irrtum gewesen (Seite 8 der Berufung). Nach Erkennen des Irrtums sei eine

Rückzahlung vereinbart worden (Seite 5 der Berufung). Die Rückzahlungen hätten nicht von WM an die RW-GmbH zu erfolgen, sondern an die Leasinggesellschaft, die diese sodann im Rahmen der Leasingvereinbarung mit der RW-GmbH verrechnen werde (Seite 5 der Berufung).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Wie ein informierter Vertreter der Leasinggesellschaft schilderte, war dieser zum Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages mit SM das Fruchtgenussrecht des WM an den Liegenschaften nicht bekannt gewesen. Es sei sowohl üblich, eine monatliche Kautionszahlung mit Leasingnehmern zu vereinbaren als auch zur Absicherung der eigenen Rechtsposition einen Mietvertrag für das Grundstück abzuschließen, auf dem ein Leasinggebäude errichtet werde (den Parteien zur Kenntnis gebrachter Aktenvermerk vom 8. Juli 2003). Zum Beleg dafür übermittelte der informierte Vertreter einen Musterleasingvertrag (den Parteien durch Übermittlung von Kopien ebenfalls zur Kenntnis gebracht).

Unter diesem Gesichtspunkt, nämlich dass zur Absicherung der Rechtsposition (also nicht aus rein steuerlichen Gründen) ein Mietverhältnis zwischen der Leasinggesellschaft und dem über die Liegenschaft Verfügungsberechtigten angestrebt war (somit außersteuerlicher Grund), ist trotz des der Höhe nach nicht fremdüblichen Mietzinses (siehe die Ausführungen zum Streitpunkt 2) die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass es sich bei dem von der RW-GmbH als Kautionszahlung an die Leasinggesellschaft gezahlten Betrag, der von dieser als Mietzins in gleicher Höhe an SM und – laut Vorbringen im Prüfungsverfahren – von dieser an WM weitergeleitet wurde, um eine verdeckte Ausschüttung der RW-GmbH an WM handelt, die dem steuerlichen Ergebnis der Bw. hinzuzurechnen ist, nicht aufrecht zu halten. Der Berufung wird daher diesbezüglich hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer Folge zu geben.

Zu bemerken ist dazu noch, dass - entgegen dem Vorbringen der Bw. - eine Rückzahlung der von der Leasinggesellschaft gezahlten Mietzinse, in welcher Form und an wen auch immer, nicht im Raum steht, weil das Mietverhältnis im Hinblick auf die branchenübliche Absicherung der Leasinggesellschaft ein ernsthaftes ist. Aus diesem Grund hat auch die Leasinggesellschaft, wie der steuerliche Vertreter der Bw. im Zuge eines Termins zur Erörterung der Sach- und Rechtslage selbst erwähnt hat, bisher eine Aufrechnung der monatlichen in etwa gleich hohen Kautionszahlungen der Bw. an die Leasinggesellschaft mit

dem von ihr nunmehr (seit der Abtretung des Fruchtgenussrechts) monatlich an die Bw. bezahlten Mietzins abgelehnt.

2. Mietzinserhöhung

Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, dass WM der RW-GmbH die Liegenschaften vorerst zu einem "überaus kulanten Preis" zur Verfügung gestellt und nach Beendigung der "verschiedenen Um- und Ausbauten" den ortsüblichen Mietzins verlangt habe (Seite 7 der Berufung). Die Bw. begründet die Mietzinserhöhung weiters mit einer wesentlichen Änderung der Nutzung der Liegenschaft, die darin liege, dass drei Hallen abgebrochen, neben dem Fabriksgebäude auch ein Bürogebäude errichtet und zusätzlich eine Lagerhalle im Flächenausmaß von rund 500 m² in Nutzung genommen worden sei (Seite 4 der Berufung). Der erhöhte Mietzins sei angemessen und fremdüblich (siehe die Ausführungen auf Seite 6 bis 8 sowie Seite 13 und 14 der Berufung).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Das Vorbringen der Bw. geht diesbezüglich ins Leere.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es das zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung (vgl. VwGH 29. Jänner 2002, 2001/14/0074).

Wie die Bw. im gesamten Abgabungsverfahren selbst vorbringt (und auch anhand eines gleichzeitig mit der Berufungsschrift vorgelegten fremden Mietvertrages belegt), ist - und dies entspricht der allgemeinen Branchenerfahrung - für die Vermietung von Liegenschaften im gegenständlichen Flächenausmaß ein Mietzins von monatlich 50.000 S fremdüblich und angemessen. Daraus folgt aber, dass der bisher vereinbarte wertgesicherte Mietzins von monatlich 16.667 S (also etwa bloß ein Drittel) von Beginn des Mietverhältnisses an nicht angemessen und somit nicht fremdüblich war. Die mangelnde Ernsthaftigkeit dieses Mietverhältnisses zeigt auch die Tatsache, dass die Bw. als Mieterin der (darüber hinaus auch noch beinahe einjährig rückwirkenden) Mietzinserhöhung im Jahr 1996 freiwillig zugestimmt

hat. Denn eine solche Vereinbarung wäre zwischen Fremden wohl nicht zustande gekommen, weil jeder Mieter, der auf Grund von Vereinbarungen wie im Bestandvertrag (siehe dessen Punkte III und IV) hinsichtlich Mietzins und Kündigungsschutz in einer Rechtsposition wie die Bw. gewesen wäre, eine Mietzinserhöhung abgelehnt hätte (auf das der Bw. gemäß Punkt VIII. eingeräumte Recht zur Errichtung von Produktionsgebäuden wird an dieser Stelle besonders hingewiesen). An dieser Beurteilung ändert auch die Tatsache nichts, dass das Mietverhältnis vom Finanzamt bisher möglicherweise nicht beanstandet wurde. Die Bw. kann sich - entgegen ihrem Vorbringen - zur Begründung der Erhöhung des Mietzinses auch nicht zu Recht auf eine wesentliche Änderung der Nutzung der Liegenschaft berufen, weil die Kosten für die Errichtung der Gebäude nicht von WM als Vermieter, sondern von ihr selbst als Mieter und Leasingnehmer getragen werden. Nur ergänzend sei bemerkt, dass die Tatsache, dass der mit "Bestandvertrag" vom 12. September 1990 vereinbarte Mietzins der Höhe nach im Wesentlichen jenen Beträgen entspricht, die WM als monatliche Raten zur Abstattung des Kaufpreises an die Verkäufer der Liegenschaften zu bezahlen hatte ("Vermietung" ohne angestrebte Überschusserzielung); auch dies lässt vermuten, dass mit dem genannten "Bestandvertrag" kein ernsthaftes Mietverhältnis mit einem fremdüblichen Mietzins, sondern lediglich die steuerliche Verwertung der Kaufpreistraten des WM angestrebt war.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (vgl. VwGH 3. August 2000, 96/15/0159). Der Sachverhalt lässt hier eindeutig erkennen, dass die Vorgehensweise der Bw., auf die WM als Geschäftsführer-Gesellschafter maßgeblich Einfluss hat, nicht nur darauf abzielte, durch das "Mietverhältnis" sich selbst (durch steuerliche Behandlung des Mietzinsaufwands als Betriebsausgabe) steuerliche Vorteile zu verschaffen, sondern insbesondere auch WM durch die Übernahme seiner Verpflichtungen aus dem Grundstückserwerb (ausständige Kaufpreistraten) aus dem Gesellschaftsverhältnis entspringende Vorteile zu gewähren.

Soweit die Bw. im Zusammenhang mit dem "Bestandvertrag" vom 12. September 1990 Zahlungen an WM geleistet hat, sind diese daher zur Gänze dem steuerlichen Ergebnis hinzuzurechnen; dies gilt für den gesamten "erhöhten Mietzins" (und nicht nur - wie vom Finanzamt angenommen - für den Differenzbetrag zum bisherigen "Mietzins").

Für "Mietzinszahlungen" an WM besteht im Hinblick auf die Versagung der steuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen der Bw. und WM kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Die Berufung wird daher diesbezüglich als unbegründet abgewiesen.

3. Abtretung Fruchtgenussrecht

Der Begründung des Finanzamtes, es handle sich bei der Ablöse um eine Mietvorauszahlung, die sich durch bloße Multiplikation des (erhöhten) monatlichen Bestandzinses von 50.000 S mit der Restlaufzeit des Mietverhältnisses (154 Monate) errechne (Tz. 24 des Berichtes über die abgabenbehördliche Prüfung), hält die Bw. entgegen, dass "nirgends in einem Schriftstück darauf hingewiesen wurde, wonach der Abtretungspreis für das Fruchtgenussrecht die offenen Bestandmonate ... beinhalte und dieser hievon abgeleitet worden sei" (Seite 9 der Berufung). Die Vereinbarung sei zwischen dem damaligen, nicht zum Familienverband von WM und SM gehörenden Geschäftsführer der RW-GmbH und WM getroffen worden. Die Bw. sieht es – unter umfangreicher rechnerischer Ermittlung des Ertragswertes (ausgehend vom monatlichen Mietzins von 50.000 S und unter Berücksichtigung einer Wertsicherung von 3%), welche letztlich einen Abtretungspreis von wiederum 7,700.000 S zum Ergebnis hat (Seite 9 und 10 der Berufung) – als widerlegt an, dass "die Vertragsparteien es sich so einfach gemacht haben, wie dies die Finanzbehörde in der TZ 24 getroffenen Feststellung" darstelle (Seite 11 der Berufung). Unter Hinweis auf die maßgeblichen Bestimmungen des ABGB zum Fruchtgenussrecht bemängelt die Bw. schließlich das Fehlen einer entsprechenden rechtlichen Begründung (Seite 11 der Berufung).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter Zugrundelegung der unter Punkt 2 getroffenen Erwägungen geht auch dieses Vorbringen der Bw. ins Leere.

Auch hier hat zu gelten, dass es das zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. wiederum das unter Punkt 2 zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes).

Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung über die Abtretung des Fruchtgenussrechtes im Jahr 1997 hat ein ernsthaftes und aufrechtes Mietverhältnis mit der Leasinggesellschaft bestanden. Aus diesem Grund war die Nutzung der Liegenschaften durch einen neuen Fruchtgenussberechtigten auf das Dulden dieses Mietverhältnisses und die Ziehung der Früchte daraus, nämlich die Erzielung eines (wertgesicherten) monatlichen Mietzinses im Betrag von 19.275 S, beschränkt.

Entscheidend ist, ob das Entgelt für den Erwerb des Fruchtgenussrechtes angemessen und damit fremdüblich ist; mit anderen Worten also, ob ein fremder Dritter um einen (Abtretungs- bzw. Erwerbs-)Preis im Betrag von 7.700.000 S dieses Recht erworben hätte, um damit von 1. Juli 1997 bis zum am 30. April 2010 (Ende des Fruchtgenussrechtes), somit für 154 Monate, einen (wertgesicherten) monatlichen Mietzins im Betrag von 19.275 S zu erzielen. Stellt man dem Preis für den Erwerb des Fruchtgenussrechts die Summe der insgesamt zu erwartenden Mietzinse im Betrag von etwa 3.100.000 S (nach dem "Grundstücks-Mietvertrag" vom 10. Juli 1995 bzw. 27.7.1995 erfolgt die Wertsicherung auf Basis des Verbraucherpreisindex 1986, wobei Schwankungen bis 5 % unberücksichtigt bleiben sollen) gegenüber, so wird offensichtlich, dass die für die Bw. zu erwartenden Früchte aus dem erworbenen Fruchtgenussrecht in keiner angemessenen wirtschaftlichen Relation zu seinem Preis steht (unter Berücksichtigung einer angemessenen Verzinsung zugeflossener Zahlungen würde sich das Verhältnis für die Bw. noch weiter verschlechtern). Daraus folgt aber, dass diese Vereinbarung über die Abtretung des Fruchtgenussrechts zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre. Die Vereinbarung zwischen der Bw. und WM ist somit steuerlich unbeachtlich.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (vgl. VwGH 3. August 2000, 96/15/0159). Der Sachverhalt lässt hier eindeutig erkennen, dass die Vorgehensweise der Bw., auf die WM als Geschäftsführer-Gesellschafter maßgeblich Einfluss hat, nicht nur darauf abzielte, durch die "Ablöse des Fruchtgenussrechts" sich selbst (durch steuerliche Behandlung der Ablöse als Betriebsausgabe) und auch WM (durch "Ausweichen" aus der Steuerpflicht) steuerliche Vorteile zu verschaffen, sondern diesem auch durch die Übernahme seiner Verpflichtungen aus dem Grundstückserwerb (ausständige Kaufpreistraten) sowie durch Zuwendung der Teilzahlungen aus dem Gesellschaftsverhältnis entspringende Vorteile zu gewähren.

Auf Grundlage der Vereinbarung über die Abtretung des Fruchtgenussrechts getätigte Zahlungen der Bw. an WM oder für WM in Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Erwerb der Liegenschaften sind somit dem steuerlichen Ergebnis hinzuzurechnen.

Die Berufung wird diesbezüglich als unbegründet abgewiesen.

4. Abschreibung Gebäudeadaptierungen

Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, es handle sich bei den "Baukosten, Kanalanschluss und Trennwände" um Investitionen in ein fremdes Gebäude. Diese Investitionen teilten daher das Schicksal des Gebäudes. Da die RW-GmbH die Investitionen auf die Laufzeit des Leasingvertrages abschreibe, bestehe kein Grund für eine Verlängerung der Abschreibungsdauer, weil "der Leasingvertrag als solcher anerkannt wurde." Da die Aufwendungen des Leasingnehmers bei Beendigung des Leasingverhältnisses ohne Entschädigung auf den Leasinggeber übergingen, sei die Dauer der Nutzung auf die Dauer des Leasingverhältnisses, unbestimmte Zeit mindestens 15 Jahre, abzustellen. Dies gelte auch für die Heizungsinstallationen (Seite 12 und 13 der Berufung).

Im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage gab WM niederschriftlich an, die Betriebsgebäude würden nach Ablauf der Frist für den Kündigungsverzicht weiterverwendet werden bzw. ergänzte, er habe nichts geplant und wisse nicht, was nach Ablauf dieser Frist hinsichtlich des Unternehmensstandortes geschehen werde.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer

- bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- bis zu 2,5%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen;

dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

Auch aktivierungspflichtige Aufwendungen eines Mieters auf die Bestandsache, wie Einbauten oder Umbauten, sind auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Nutzungsdauer bei derartigen Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu überlassen hat, ist durch die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses begrenzt, dh, die - voraussichtliche - Vertragsdauer ist maßgeblich, wenn sie kürzer als die technische Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist. Es kommt darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. Bei der Ermittlung der voraussichtlichen Vertragsdauer - diese kann über eine förmliche Vertragsdauer hinausgehen - kann einem zwischen den Parteien bestehenden Angehörigenverhältnis, einem voraussichtlich mangelnden Interesse des Vermieters an einer andersartigen Nutzung der Liegenschaft oder dem Umfang der Bauaufwendungen des Mieters Indizwirkung zukommen. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen (vgl. VwGH 17. November 1992, 92/14/0141).

Spekulative Annahmen über zukünftige, die Nutzungsdauer allenfalls beeinflussende Verhältnisse sind nicht in der Lage, die Berücksichtigung einer kürzeren Nutzungsdauer zu rechtfertigen (vgl. VwGH 25. April 2002, 98/15/0091).

Im Hinblick auf die von der Bw. zugestandene Tatsache, dass die Betriebsgebäude nach Ablauf der Frist für den Kündigungsverzicht weiterverwendet würden bzw. nichts geplant sei und man nicht wisse, was nach Ablauf dieser Frist hinsichtlich des Unternehmensstandortes geschehen werde, besteht keine Veranlassung dazu, die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt gewählten Absetzung für Abnutzung mittels Mischsatzes in Zweifel zu ziehen, zumal dies Investitionen, wie die Bw. selbst vorbringt, das Schicksal des Gebäudes teilen.

Die Berufung wird auch diesbezüglich als unbegründet abgewiesen.

Berechnung der körperschaftsteuerlichen Hinzurechnungen/Korrekturen

1996

1997

1998

Einkünfte aus Gw-Betrieb lt.	9.431.908,00	5.466.263,00	-
Erkl.			1.283.221,00

IFB 1996	lt. BP	36.629,00	-	-
IFB 1997	lt. BP	- -	5.363,00	-
Jubiläumsgeldrückstellung	lt. BP	- 82.000,00	- 82.000,00	-
Kürzung Forschungsfreibetrag	lt. BP	-	288.182,00	103.758,00
Aufwand f. Mietzahlungen an WM	Pkt. 2 BE	720.000,00	360.000,00	-
Aufwand iZhm Fruchtgenussrecht	Pkt. 3 BE	-	275.000,00	550.000,00
Eigenadaptierungen Betriebsgebäude	Pkt. 4 BE	200.896,96	264.677,22	300.201,62
Aktivierungen	Pkt. 4 BE	-	57.427,00 -	2.167,00
USt-Passivierung		- 122.816,00	- 85.869,00 -	10.789,00

Einkünfte aus Gw-Betrieb lt.	6.538.317,22 -	342.217,38
BE	10.184.617,96	

Berechnung der abzugsfähigen Vorsteuer

	1996	1997
Vorsteuer lt Erkl.	8.307.361,14	7.363.967,48
Vorsteuer Mietzinszahlungen an WM	- 120.000,00	- 60.000,00

Vorsteuer lt. BE

8.187.361,14 7.303.967,48

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Graz, 29. August 2003