



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Andrea Müller-Dobler, Mag. (FH) Heinrich Witetschka und KomzIR. Ing. Hans Eisenkölbl im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla über die Berufung der Bw. (neu: eg, X), vertreten durch Dr. Walter Kainz als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw., 1040 Wien, Gußhausstraße 23, vom 15. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. N. H. und H. W., vom 5. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 29. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Körperschaftsteuer 2004 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Betriebsgegenstand die Planung, Organisation und Durchführung von Eventveranstaltungen ist, fand eine die Veranlagungsjahre 2003 und 2004 umfassende abgabenrechtliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (Außenprüfung) statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden:

Tz. 1 Vorsteuern verdeckte Ausschüttung

Für das Jahr 2003 wurde festgestellt, dass Vorsteuern in Höhe von 202.944 € nicht anerkannt werden, weil Lieferungen oder Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG sind, gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Die auf die verdeckte Ausschüttung (siehe Tz 4 Mieterinvestition) entfallende Vorsteuer in Höhe von 202.944 € ist daher nicht abzugsfähig.

Tz. 2 Vorsteuern Fremdleistungen

Bezüglich der Erbringer von Fremdleistungen ist festzuhalten:

1) Die Vermieterin des Objekts d., RB, weist in ihren Rechnungen keine Umsatzsteuer aus und ist daher auch keine Unternehmerin im Sinne des UStG.

2) CT, W, legte im Zeitraum 2001 - 2004 für die Bw. Rechnungen. Unternehmer war er allerdings nie. Da er auch 2003 und 2004, als UID-Nummern zwingende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug wurden, weiter Rechnungen mit Ausweis von Umsatzsteuer legte, darauf aber keine UID-Nummer anführte, kann ein der kaufmännischen Sorgfaltspflicht entsprechendes Handeln im guten Glauben ausgeschlossen werden.

Vorsteuern, die für Werksvertragsleistungen von Personen, deren Unternehmereigenschaft auch unter Berücksichtigung der Grundsätze des Gutglaubensschutzes nicht nachvollziehbar ist, abgezogen wurden, können daher in folgendem Ausmaß nicht anerkannt werden:

2003	- 818 €
2004	- 1.157 €

Steuerliche Auswirkungen

	<u>2003</u>	<u>2004</u>
Umsatzsteuer		

[060] Vorsteuern	- 818,00 €	- 1.157,00 €
Körperschaftsteuer		
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	- 818,00 €	- 1.157,00 €
[077] Gesamtbetrag der Einkünfte	- 818,00 €	- 1.157,00 €

Tz. 4 Mieterinvestition

Festgestellt wurde, dass die Liegenschaft samt den darauf befindlichen Gebäuden (Villa und Nebengebäude) von KA und PR mit Kaufvertrag vom 23.12.2002 um 1,271,775 € erworben wurde. Die Gebäude wurden in Form einer Miteigentümergeinschaft an die Bw. ab 1.1.2003 vermietet. Vorgelegt wurde die schriftliche Ausfertigung einer Mietvereinbarung (nicht unterfertigt) und ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. CH vom 27.12.2002, eingegangen bei der Bw. am 30.12.2003, aus welchem hervorgeht, dass ein Hauptmietvertrag am 27.12.2002 abgeschlossen worden sei. Der Betriebsprüfung liegt jedoch nur ein (nicht unterfertigter und nicht vergebührter) Mietvertrag vor.

Die wesentlichen Punkte der Mietvereinbarung sind:

-) Vertragsdauer: ab 1.1.2003 befristet auf 10 Jahre. Ende des Bestandverhältnisse: 31.12.2012.
-) Eine ordentliche Kündigung ist ausgeschlossen.
-) Hauptmietzins. 8.000 €, Indexanpassung
-) Die Mieterin trägt die Betriebskosten.
-) Bauliche Veränderungen am Mietobjekt: Die Mieterin ist berechtigt, bauliche Veränderungen am Mietgegenstand durchzuführen. Die Vermieter sind verpflichtet, binnen angemessener Frist allfällige Anträge für Bewilligungen zu unterfertigen. Bei Beendigung des gegenständlichen Vertrages steht der Mieterin ein Anspruch auf Ersatz von Aufwendungen gemäß den Bestimmungen des § 10 MRG zu. Aufwendungen, die ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt werden, sind von diesem Aufwendersatzanspruch ausgenommen und gehen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin über.
-) Die Mieterin hat den Mietgegenstand und die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen und Geräte (beispielsweise die Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitären Anlagen sowie Gas- und Elektrogeräte und Öfen) zu warten, instand zu halten und bei Schäden zu erneuern.

Im Laufe des Jahres 2003 wurden umfangreiche Sanierungsarbeiten von Seiten der Bw. in Höhe von insgesamt ca. 1,600.000 € vorgenommen. Einreichplan bei der MA 19 vom

24.6.2003, Baubewilligung vom 20.11.2003 wurden vorgelegt. Angenommen wird die Fertigstellung mit Ende 2003, sodass ab diesem Zeitpunkt die Nutzung des Mietgegenstandes möglich war. Der Zubau, der Verbindungsgang und andere Investitionen (z.B. Elektroinstallationen etc.) wurden im Schätzungswege aus den einzelnen Rechnungen als Herstellungskosten in Höhe von 525.440 € aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben (Dauer der Mietvereinbarung). Die restlichen 1,100.000 € wurden als Erhaltungsaufwand verbucht.

Aus den der Betriebsprüfung vorliegenden Rechnungen betreffend Sanierung der Villa und dem Gutachten vom 19.1.2004 (nach Sanierung) eines Sachverständigen geht hervor, dass es sich um eine grundsätzliche Sanierung der Altgebäude und um die Errichtung eines Zubaus und Verbindungsganges zwischen den beiden Gebäuden handelt. *„Die beiden Gebäude wurden im Zuge eines Komplettumbaus und einer Generalsanierung, welche im Sommer 2003 abgeschlossen wurde, durch eine verglaste Eingangshalle verbunden und die Villa durch einen verglasten Wintergarten erweitert.“* Zum Erhaltungsaufwand führt das Gutachten aus: *„Das gesamte Objekt befindet sich nach der Generalsanierung und Um- und Zubau in erstklassigem, neuwertigen Zustand und entspricht dem modernsten Stand der Technik. Im Zuge der Sanierung wurden umfangreiche Erneuerungs- bzw. Verbesserungsarbeiten (wie z.B. Trockenlegung des Mauerwerks, teilweise Neuerrichtung der Kanalisation, Dachdeckung, komplette Neuerrichtung der gesamten technischen Ausstattung: Sanitär, Elektroinstallation, Heizung etc. durchgeführt. (...) Die Böden sind überwiegend hochwertiger, zum Teil neu verlegter Parkettboden. In Teilbereichen wurde Stein- und Sisalboden verlegt. Die Räumlichkeiten verfügen über eine Verkabelung für EDV, Telefon sowie Funk-Lan-Netz. (...) Die gesamte Einfriedung wurde aufwendig restauriert bzw. erneuert. (...) Ein Teil des Grundstückes wurde befestigt und 10-12 Pkw-Abstellplätze geschaffen. Gartenseitig in Verlängerung der verglasten Eingangshalle wurde eine großzügige Terrasse (ca. 100m²) errichtet. Die restlichen Flächen sind gärtnerisch gestaltet.“* Die Gesamtnutzfläche wird mit 770m² und 128m² Terrasse angegeben, die Grundstücksgröße liegt bei 2.338m².

Der Gutachter errechnet den Ertragswert der Liegenschaft auf Basis des Rohertrages mit jährlich 96.000 € (das sind 8.000 €/Monat: 8,80 €/m² Wohnfläche inklusive Terrasse und Garten).

Bewirtschaftungskosten: 5%, Restnutzungsdauer: 45Jahre, Zinssatz: 4,5% mit 1,747.393 € (Ertragswert der Liegenschaft inklusive Grund und Boden): Als Grundlage diente dem Gutachter ein Mietvertrags-Entwurf vom 27.12.2002.

Der angesetzte Jahresertrag im Gutachten mit 8.000 €/Monat entspricht dem Hauptmietzins, den die Bw. laut Mietvertragsdauer bezahlen muss. Die Bw. bezahlt diesen Mietzins jedoch für das Altgebäude, da sie die Sanierungskosten selbst trägt. Unplausibel erscheint der

Betriebsprüfung, warum der Gutachter für ein saniertes Gebäude denselben Mietzins ansetzt, welchen die Bw. für das – unsanierte – Altgebäude bezahlt. Dieser Widerspruch wurde seitens der steuerlichen Vertretung nicht aufgeklärt.

Mietvereinbarung:

Der Mietgegenstand unterliegt nicht dem MRG, da es sich um eine Villa mit Nebengebäude handelt. Diesem Standpunkt wird in einer Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei WT vom 26.5.2006 nicht widersprochen. Die Vertragsparteien unterwerfen sich „freiwillig“ § 10 MRG (Punkt 5.2 der Mietvereinbarung), prinzipiell würde jedoch der Mietgegenstand dem ABGB (§§ 1097 und 1037) unterliegen, der den Aufwandsersatz des Mieters gegen den Vermieter regelt. Gemäß ABGB hat der Mieter für Arbeiten, die zum klaren und überwiegenden Vorteil des Vermieters gemacht werden, einen Ersatzanspruch (Zeitwert bei Beendigung des Mietverhältnisses). Überdies ist nach § 1097 ABGB keine Einschränkung des Aufwandsersatzes auf bestimmte Verbesserungsmaßnahmen vorgesehen.

Diese Mietvereinbarung wurde von der Betriebsprüfung als nicht fremdüblich gewürdigt und eine verdeckte Ausschüttung angesetzt.

Abgesehen vom Problem der Fremdüblichkeit im Zusammenhang mit einer verdeckten Ausschüttung und der Mietzinsersparnis, handelt es sich nach Meinung der Betriebsprüfung bei den vorgenommenen Investitionen in das Gebäude insgesamt um Herstellungsaufwand. Eine Trennung in Erhaltung- und Herstellungsaufwand ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, da diese Kosten angesichts der Höhe und der Art der Sanierung (1,700.000 €) gegenüber dem Wert des Altgebäudes (884.000 €) und der Zeitnähe der Anschaffung insgesamt Herstellungsaufwand darstellen (siehe Ausführungen des Gutachters). Die Trennung in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand erfolgte durch die steuerliche Vertretung durch Schätzung aus den vorgelegten Rechnungen.

Verdeckte Ausschüttung

Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass ein Teil der Sanierungsaufwendungen durch Mietzinsersparnis gedeckt ist (8,80 €/m² für das Altgebäude erscheinen fremdüblich). Daher stellt jener Teil, der der Mietzinsersparnis zuzuordnen ist, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar, da gemäß Punkt 5.2. Mietvereinbarung der Mieter zur Instandhaltung verpflichtet ist. Gemäß der einschlägigen Judikatur fließen derartige Vorteile dem Vermieter sofort zu, wenn er sich zur Vornahme verpflichtet hat. Der Zufluss des Vorteils aus dem Bestandverhältnis (Erhöhung des Gebäudewertes) bei Mietereinbauten und Investitionen, zu denen sich der Mieter verpflichtet hat, tritt in jenem Zeitpunkt ein, in dem der Mieter seine vertragliche Verpflichtung erfüllt. Gemäß Punkt 6.2 der Mietvereinbarung hat der Mieter den

Gegenstand instandzuhalten. Freiwillige Mieterinvestitionen fließen dem Vermieter erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und sohin die Investitionen regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurückgenommen werden können. Die vorgenommene Generalsanierung der Villa kann jedoch nicht mehr zurückgenommen werden. Eine "freiwillige" Vornahme der Investitionen kann auf Grund des Naheverhältnisses nicht festgestellt werden. Faktisch können die vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen nicht ohne Beschädigung und Beeinträchtigung der Substanz entfernt werden. Ein Abriss der Zubauten ist nicht anzunehmen.

Schätzung der Mietzinsersparnis:

Fremdüblicher Mietzins	14,00 €
Mietzins für Altgebäude	8,80 €
Differenz	5,20 €

Berechnung der Gesamtersparnis:

$$5,20 \text{ €} \times 900 \times 12 \text{ Monate} = 56.160 \text{ €} \times 10 \text{ Jahre} = \mathbf{561.000 \text{ €}}$$

Der Betrag von 561.000 € stellt für die Bw. eine Mietzinsvorauszahlung dar, die auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben ist.

Berechnung der verdeckten Ausschüttung:

Gesamtkosten	1,576.322 €
Mietzinsersparnis	- 561.000 €
Differenz	1,014.722 €

Diese im Jahr 2003 getätigte Mieterinvestition in Höhe von 1,014.722 € stellt eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG dar und ist dem Gewinn hinzuzurechnen. In diesem Zusammenhang vorgenommene Aktivierungen in Höhe von 438.915 € (2003) und Abschreibungen (AfA) in Höhe von 6.922 € (2003) und 13.845 € (2004) sind zu stornieren. Daraus ergeben sich folgende Erfolgsauswirkungen:

2003	582.729 €
2004	13.845 €

Weiters besteht KEST-Pflicht in Höhe von 25%, die allerdings bei den mittelbar beteiligten Stiftungen (CP und PPS) gegeben ist und dort auch bescheidmäßig auszuwerten ist.

2003	253.680 €
------	-----------

Steuerliche Auswirkungen

	<u>2003</u>	<u>2004</u>
Körperschaftsteuer		
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	582.729,00 €	13.845,00 €
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	582.729,00 €	13.845,00 €

Tz. 5 ARAP Mietzinsersparnis

Die in Zusammenhang mit der Mieterinvestition (Tz 4) festgestellte Mietzinsersparnis in Höhe von 561.600 € ist auf die Laufzeit des Vertrags (10 Jahre) zu verteilen. Es ergeben sich daher folgende Erfolgsauswirkungen:

2003	533.520 €
2004	56.160 €

Steuerliche Auswirkungen

	<u>2003</u>	<u>2004</u>
Körperschaftsteuer		
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	533.520,00 €	- 56.160,00 €
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	533.520,00 €	- 56.160,00 €

Tz. 7 Antrag Gegenberichtigung DBA

Dem Antrag vom 5. April 2006 bezüglich einer "korrespondierenden Gegenberichtigung gemäß Art 9 DBA mit Deutschland" kann nicht stattgegeben werden.

Sachverhalt:

Die Bw. unterhält in München seit dem Jahr 2000 ein bestehendes Büro (E Mun). Bis zum März 2003 handelte es sich bei der E Mun um eine Betriebsstätte, seit April 2003 um eine eigenständige Tochter der nunmehrigen E Holding Österreich (nach der Umgründung verbliebener Rest der Bw.) und eine Schwester der operativ tätigen (in neu gegründete GmbH

eingebachter Teilbetrieb der Bw.), ab diesem Zeitpunkt war die E Mun ein verbundenes Unternehmen der beiden österreichischen Gesellschaften. Da das Münchner Büro im Prüfungszeitraum nicht über genügend personelle und infrastrukturelle Ressourcen verfügte, um die nun verstärkt in Deutschland eingehenden Aufträge mit dem nötigen Know-how abzuwickeln, erbrachte die Bw. verschiedenste Leistungen auch für die E Mun.

Eine kontinuierliche Art der Abrechnung sei dabei nicht festzustellen.

a) Betriebsstätte (2000 - 3/2003): Die Kostenaufteilung begann 2001 mit einer Weiterverrechnung von Personalkosten in Höhe von 106.300 € (ca. 50% betrafen davon Kosten der Geschäftsführung), sowie von diversen zunächst von der Bw. getragenen und dann der Betriebsstätte München zugeordneten, zur Klasse 5 (Material- und Leistungseinsatz) gehörige Kosten (z.B. Reise- und Flugkosten, die im Interesse der E Mun getätigt wurden in Höhe von 79.000 €) und setzte sich 2002 mit einer erheblichen Ausweitung dieser per Umbuchungen zum 31.12. nachträglich getätigten Gewinnkorrekturen (davon 4.540.600 € für Flugkosten und sonstige Aufwendungen, die der Klassen 5 zuzuordnen sind, sowie 1.230.700 € für Personalkosten, wobei 1.022.600 € für die Geschäftsführer weiterverrechnet wurden). Im Rumpfwirtschaftsjahr 1-3/2003 gab es keine Weiterverrechnungen.

b) verbundenes Unternehmen (4/2003 - laufend): Nach den im Jahr 2003 erfolgten Umstrukturierungen (aus einer Betriebsstätte wurde eine Schwestergesellschaft) wurden laut Buchhaltung wiederum Personalkosten in Höhe von 1.039.500 € (laut Buchhaltung 100% für die Geschäftsführer) weiterverrechnet, erst nachträglich erfolgte eine Umqualifizierung auf erbrachte Leistungen aufgrund einer von der Bw. selbst erstellten Aufgliederung nach Stunden. Aber schon im Jahre 2004 wurde die Verrechnung wieder umgestellt. Nun wurden die Leistungen einzeln (allerdings auch sehr grob ermittelt) ihrer Art nach (z.B. EDV-Leistungen, auf Veranstaltungen bezogen usw.) abgerechnet. Inzwischen ist aber auch diese Art der Abrechnung überholt, denn die USt-Nachscha zeigt, dass bedingt durch die Übernahme der Gruppe von P ab Anfang 2006 eine „Management Fee“ zwischen Mutter (Holding) und Töchtern (operativen Gesellschaften) verrechnet wird.

Bei Betrachtung der abgerechneten Leistungen im Detail zeigt sich, dass hinsichtlich Art und Umfang im Prüfungszeitraum eine gewisse Kontinuität bestehe. Immer liege der Schwerpunkt in der Weiterverrechnung von Personalaufwand und Material- und Leistungseinsatz. Wirklichen Aufschluss, was tatsächlich von Wien für München geleistet wurde, bietet eine von der Bw. selbst für das Jahr 2003 beigebrachte Leistungsaufstellung: Nach dieser als Beilage zur Leistungsabrechnung 2003 in Höhe von 1.039.500 € konzipierten Aufstellung erbrachte die Bw. (=das österreichische Unternehmen) folgende Leistungen für den Standort München:

Kosten in Höhe von 767.560 € für 4.870 Arbeitsstunden:

-) 180 Stunden Kundenakquisition
-) 210 Stunden Programmpräsentation
-) 1.212 Stunden Kalkulation von Veranstaltungen
-) 200 Stunden Bilanzarbeiten
-) 518 Stunden Koordination und Abrechnung e-Tour
-) pauschale Kosten in Höhe von 271.960 € für Flüge, Pkw- und Reisekosten, Konsolidierungsleistungen, Sekretariatsarbeiten, Serverbereitstellung, PR-Tätigkeit und Konzeptionsarbeiten für diverse Veranstaltungen.

Hochgerechnet wurden von der österreichischen Schwestergesellschaft in Summe an die 6.600 Arbeitsstunden für den Standort München erbracht.

Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang auch eine mit 17. September 2003 datierte Leistungsvereinbarung zwischen den beiden Schwestergesellschaften.

Zweck der Vereinbarung soll eine Kostenersparnis und damit ein höherer Gesamtbetrag der Firmengruppe sein. Folgende Leistungen sind laut diesem Vertrag von der Bw. für die E Mun im Bedarfsfall und unter Anwendung der Preisvergleichsmethode (zugrunde gelegt werden die vom Fachverband Werbung und Marktkommunikation der Wirtschaftskammer Wien empfohlenen Honorarsätze für Event-Marketer nach Zeitaufwand) zu erbringen:

- a) Im Zusammenhang mit der EDV wurden der deutschen Schwestergesellschaft Serverkapazitäten zur Verfügung gestellt, weiters wurden Server, Netzwerke, Laptops und Standrechner von der Bw. gewartet und betreut. Auch eine Einweisung und Schulung von Mitarbeitern ist Gegenstand der Leistungsverrechnung.
- b) Für Rechnungswesen und Controlling umfasst die Leistungsvereinbarung die Erstellung von Abrechnungen, die Entwicklung und Aufbereitung von Controllingtools, die Mitarbeit bei der jährlichen Vorbereitung der Jahresabschlusserstellung und die Mitarbeit in Sonderprojekten.
- c) Schließlich regelt die Leistungsvereinbarung auch noch das Veranstaltungsmanagement und zwar die Vorbereitung, Durchführung und Nachbearbeitung von Veranstaltungen (Ausarbeitung von Veranstaltungsideen bzw. -mottos, die Veranstaltungskonzeption, die Besichtigung und Auswahl von Locations, die Planung der Kapazitäten und der Einkauf von Leistungen, die Erstellung von Medien, das Anmeldemanagement, die Überwachung von Zahlungseingängen, die Durchführung von Veranstaltungen, die Betreuung der Kunden und

Gäste vor Ort, die Koordination von Räumen, Technik, Akteuren und Gästen, die Nachbearbeitung von Veranstaltungen). Diese Leistungen sind laut Vertrag im Bedarfsfall auch von E Mun für die Bw. zu erbringen.

d) Darüber hinaus gibt es auch eine vertragliche Regelung hinsichtlich eingewandter Leistungen, die nicht in der Vereinbarung direkt erwähnt werden. Auch in diesem Zusammenhang verpflichten sich die Vertragspartner zur wechselseitigen Erbringung derartiger Leistungen.

Zusammengefasst ist also festzuhalten, dass die vorgelegte Leistungsvereinbarung selbst keinerlei Anhaltspunkt für eine wie auch immer geartete Begrenzung der zu erbringenden Leistungen beinhaltet. Auch die pauschale Abrechnung von einzelnen Leistungen unter Zugrundelegung von nach den o.a. Kriterien ermittelten Fremdpreisen (z.B. EDV-Leistung) ist demnach vertraglich geregelt.

Mit der Umstrukturierung im Jahr 2003 wurde wie oben näher ausgeführt auch die Verrechnung zwischen den beiden Standorten umgestellt: Ausgehend von einer Aufstellung der von verschiedenen Personen der Bw. erbrachten Leistungen (Programmpräsentation, Kundenakquisition, Koordination von Veranstaltungen, Schulungen, sonstige Leistungen wie Buchhaltungsarbeiten, Serverbereitstellung oder Sekretariatsarbeiten) nach Stunden bzw. in Fällen, wo eine genaue Quantifizierung der geleisteten Stunden nicht möglich war, pauschal wurde unter Anwendung von Stundensätzen bzw. im Schätzungswege der für den Standort München erbrachte Aufwand ermittelt und an die deutsche Schwestergesellschaft in Höhe von 1,039.520 € weiterverrechnet.

Im Jahr 2004 betrugen die an Deutschland weiterverrechneten Leistungen insgesamt 1,096.575 € und gliederten sich wie folgt:

- Für die **Organisation, Konzeption und Durchführung von einzelnen benannten Veranstaltung in Deutschland** wurden am Konto 4825 **ohne Verweis auf eine vertragliche Grundlage** und **unter Vorlage von weiteren Aufgliederungen** (teils **pauschal**, teils unter einer Berechnung **Stundensätze x geschätzte Stunden**) folgende Beträge weiterverrechnet: für Jänner bis März 2004 EUR 268.192,55, für April bis Juni 2004 EUR 198.720,00, für Juli bis September 2004 EUR 70.230,00.

- Für **operative und strategische Tätigkeiten** (Kundenakquisition, Führen von Preisverhandlungen, Programmpräsentation, Mitarbeiterschulungen) wurden am Konto 4825 **ohne Verweis auf eine vertragliche Grundlagen** und ohne Vorlage weiterer Aufgliederungen folgende **Pauschalbeträge** weiterverrechnet: für Jänner bis März 2004

EUR 65.237,76, für April bis Juni 2004 EUR 65.237,76, für Juli bis September 2004 EUR 65.237,76 und für Oktober bis Dezember 2004 EUR 65.237,76.

- Weiters wurden am Konto 4825 **ohne Verweis auf eine vertragliche Grundlage** und unter Vorlage von weiteren Aufgliederungen (teils **pauschal**, teils unter einer Berechnung **Stundensätze x geschätzte Stunden**) noch **Kosten für die Organisation, Durchführung und Betreuung einer Kundenveranstaltung** anlässlich des Wien er Opernballs am 19.2.2004 (einschließlich Tickets, Transfers, Verpflegung, Frackleihgebühren) in Höhe von 16.798,85 €, sowie einer **Incentive-Veranstaltung** in Obertauern vom 21.-28.2.2004 an die deutsche Schwestergesellschaft in Rechnung gestellt. In **Summe** wurden über das Konto **4825 EUR 820.011,84** abgerechnet.
- Am Konto **4826** wurden ohne Verweis auf eine vertragliche Grundlage und unter Vorlage von weiteren Aufgliederungen (teils **pauschal**, teils unter einer Berechnung **Stundensätze x geschätzte Stunden**) für **EDV-Leistungen** (Updates einspielen, Behebung von Störfällen, Betreuung vor Ort) für Jänner-März 2004 EUR 21.500,00, für April-Juni 2004 EUR 25.500,00, für Juli-September 2004 EUR 34.500,00 und für Oktober bis Dezember 2004 EUR 35.000,00 für Weiterverrechnungen an Deutschland ausgewiesen. Weiters wurden über dieses Konto noch die Kosten einer **Site Inspection** in der Türkei im August 2004 in Höhe von 8.464,09 € und **anteilige Kosten für Organisation, Durchführung und Betreuung einer Veranstaltung** in Zermatt vom 20.-27.3.2004 in Höhe von 2.012,61 € mit Deutschland verrechnet, sodass der Endsaldo des Kontos per 31.12.2004 **EUR 126.976,70** betrug.
- Am Konto **4827** wurden analog zum Konto 4825 Leistungen für die Organisation, Konzeption und Durchführung diverser Veranstaltungen in Deutschland für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2004 EUR 104.340,00 verrechnet. Neben diversen kleineren Positionen in Höhe von 6.009,20 € (Weiterverrechnung für einzelne Veranstaltungen) wurden schließlich noch **pauschal** Kosten für Bilanzabschlussarbeiten, Erstellung von Imagefoldern und Büroarbeiten in Höhe von 39.238,22 € verrechnet. Der Endsaldo des Kontos betrug daher per 31.12.2004 **EUR 149.587,42**.

Festzuhalten ist, dass sich die Abrechnungen in den Jahren 2003 und 2004 ihrer Substanz nach nicht unterscheiden. Zwar hat sich durch die Einzelverrechnungen die Erscheinung, keinesfalls aber das Wesen der Abrechnungen verändert: Die **Abrechnung erfolgt immer im Nachhinein, immer pauschal** (d.h. durch Schätzung des Arbeitsaufwands oder durch globaler Schätzung des Wertes der Leistung) und auch **immer ohne** schlüssigen Verweis auf entsprechende **vertragliche Grundlagen**.

Bei der deutschen Schwestergesellschaft führte die **deutsche Finanzverwaltung** (Konzernbetriebsprüfungsstelle München, Prüfer s) nun unter der ABNr 75/05/4 (Prüfungszeitraum **2003**) eine **Betriebsprüfung** durch. Dabei wurde festgestellt, dass die oben angeführte **Weiterverrechnung** aufgrund von **Mängeln im Zusammenhang mit den erhöhten Nachweispflichten bei Auslandsbezug** nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen sei. Die deutsche Behörde begründet mit Bericht vom 8.11.2005 ihre Feststellung wie folgt: "Nicht verrechnungsfähige Kosten bzw. Mehrfachbelastungen wurden mangels detaillierter Unterlagen/Aufzeichnungen mit 83.000 Euro **geschätzt**." Im Vorhalt vom 29.9.2005 wird die Problemstellung, die zu dieser Feststellung führt, wie folgt dargestellt:

1. Abrechnung in Höhe von **Pauschalen**, die **nicht vereinbart** wurden und auch nicht den Event-Marketing-Richtlinien entsprechen.
2. Eine **Abrechnung**, die nur eine **Stundenanzahl x Stundensatz** enthält, genügt nicht den erhöhten Nachweispflichten bei Auslandsbezug; **vorzulegen** sind:

Tätigkeitsnachweise bei Leistungsverrechnungen sowie **Ausgabennachweise bei Kostenverrechnungen**.

Weitere Begründungen waren dem Bericht nicht zu entnehmen, auch eine telefonische Rücksprache mit dem deutschen Prüfer s am 5.9.2006 bestätigte die Vollständigkeit der dem Prüfer vorgelegten Unterlagen.

Am 5.4.2006 reichte die steuerliche Vertretung einen **Antrag auf "korrespondierende Gegenberichtigungen im Sinne des Artikel 9 DBA Deutschland"** ein. In diesem Schreiben wurde auf die o.a. Feststellungen der deutschen Behörde verwiesen und davon ausgehend beantragt, die in Deutschland gekürzten Aufwendungen im Sinne der Verhinderung einer Doppelbesteuerung im Jahr 2003 als Betriebsausgabe der Bw. in Wien" anzuerkennen. Verwiesen wurde zwar gegenüber der deutschen Finanzverwaltung darauf, dass das Eventbusiness nicht mit üblichen Handels-, Dienstleistungs- oder Produktionsbranchen und deren immanenten Abläufen vergleichbar sei und man darüber hinaus man der Ansicht sei, **vereinbarungsgemäß abgerechnet** und auch **ausreichend Nachweis** erbracht zu haben. Dennoch habe man am Ende einem Kompromiss zugestimmt. Noch im Rahmen der Schlussbesprechung wurden die Chancen und Risiken des drohenden Rechtsstreites mit der Finanzverwaltung erörtert, und man kam zur Auffassung, dass zwar auch die Gesellschaft ein gewisses Prozessrisiko zu tragen gehabt hätte, das erheblich größere Risiko in einem Rechtsstreit zu unterliegen sahen jedoch Gesellschaft als auch Finanzverwaltung bei der Finanzverwaltung liegen. Aufgrund der **einvernehmlichen**

Einschätzung kam man überein und einigte sich in der Schlussbesprechung auf eine **pauschale Kürzung (...)**.

Im folgenden Vorhalteverfahren ergänzte die steuerliche Vertretung diese Ausführungen am 26.5.2006 wie folgt: "Es wurden keine bestimmten nach Deutschland verrechneten Leistungen nicht anerkannt. Im Gegenteil. **Dass ein** nach eingehenden Gesprächen mit dem deutschen steuerlichen Vertreter geringfügiger, **pauschaler Abschlag** von rund 8% auf den Gesamtbetrag von 1,039.520 € vorgenommen wurde, ist nichts weniger als ein **Beweis**, dass **die Kosten dem Grunde nach anerkannt** werden mussten und wurden. Die Kritik der deutschen Betriebsprüfung richtet sich auch nicht gegen die Verrechnung von bestimmten Leistungen, sondern gegen die Art der Verrechnung (betreffend die Pauschalen), welche die Nachvollziehbarkeit der Betragshöhe ihrer Meinung nach erschwerten. Zur Klarstellung weisen wir darauf hin, dass sämtliche Leistungen aller Dienstnehmer, die der e-gmbh, München, weiterverrechnet wurden, ausschließlich die österreichische Schwestergesellschaft betreffen.

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 12.1.2007 erläuterte die steuerliche Vertretung ihr Begehren nach korrespondierender Gegenberichtigung wie folgt: Im Jahr **2003** seien **Leistungen** u.a. **nach Pauschalen**, die in der Leistungsverrechnungsvereinbarung zwischen den beiden verbundenen Unternehmen so nicht enthalten gewesen seien, abgerechnet worden. Die deutsche Gesellschaft habe daher durch die Gewinnberichtigung der Behörde im Vertragspartnerstaat, die auf diese Nichteinhaltung der Vereinbarung zurückzuführen sei, sogar einen **Rechtsanspruch auf Korrektur**. Folgerichtig habe die österreichische Gesellschaft diesen Betrag im Gutschriftsweg für 2003 in Rechnung gestellt, was im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung zu berücksichtigen sei.

Bestritten wird weiters, dass **für die Beurteilung der Zulässigkeit der deutschen Gewinnberichtigung ein innerbetrieblicher Vergleich mit** dem Jahr **2004** tauglich sei. Die Korrekturen durch die deutsche Betriebsprüfung seien anhand konkreter Fragen bzw. Annahmen vorgenommen worden und könnten nicht automatisch auf die nächsten Jahre übertragen werden. Daher geht die steuerliche Vertretung wohl auch nicht auf die Vorhaltung, dass eine von der deutschen Behörde behauptete Gewinnverlagerung nach Österreich bei Betrachtung der Gesamtgewinnsituation der beiden Standorte mit Sicherheit ausgeschlossen werden könne, näher ein. Auch der **im Vorhalteverfahren** festgehaltene **Hinweis** auf die erhöhte **Mitwirkungspflicht** bei Auslandssachverhalten ändert daran nichts.

Dass **2004** auch **erhebliche Kosten in der österreichischen Gesellschaft im Gesamtinteresse der Unternehmensgruppe** (genannt wurden im Vorhalt mit der Einschränkung "z.B." Bereitstellung der Infrastruktur und Kontakte in Wien, New York und China, Überlassung von Arbeitskräften und sonstigen Ressourcen in Wien), welche durch die

bisher durchgeführte Verrechnung nach Deutschland nicht erfasst wurden, angefallen seien, wird mit Verweis auf die über die **Konten 4825, 4826 und 4827** vorgenommenen Weiterverrechnungen ebenfalls **verneint**.

Rechtliche Würdigung

2003: Verbundenes Unternehmen (Tochtergesellschaft)

Durch Umgründungsmaßnahmen liegt ab **April 2003** ein verbundenes Unternehmen, für welches die Verrechnungspreisgrundsätze im Sinne Art. 9 OECD-MA Gültigkeit haben, vor. Der Kommentar zu Art. 9 Abs. 2 OECD stellt klar, dass der Staat, von dem eine Gegenberichtigung verlangt wird, diese nur dann vornehmen soll, wenn er "der Auffassung ist, dass der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen des freien Marktes erzielt worden wäre". Das heißt, dass bei Verständigungsverfahren der Staat, der die Primärberichtigung vorgeschlagen hat, gegenüber dem anderen Staat den Nachweis zu erbringen hat, dass die Berichtigung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gerechtfertigt ist. Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine pauschale Schätzung (der wie ein Sicherheitszuschlag zu werten ist) aufgrund eines Dokumentationsmangels im Sinne deutscher Dokumentationsvorschriften. Die der österreichischen Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Leistungseinsatz, Anzahl der Stunden und Stundensätze) erscheinen glaubhaft. Eine vorgelegte **Leistungsvereinbarung** zwischen den verbundenen Unternehmen, datiert mit 17.9.2003, wurde zwar **vorgelegt**, wurde aber offensichtlich von der deutschen Behörde **nicht als fremdüblich** anerkannt. Festzuhalten ist jedenfalls, dass es in den von den Leistungsverrechnungen betroffenen Belegen keinerlei Verweise auf die der Betriebsprüfung erst am 20.2.2007 übermittelte Leistungsvereinbarung gibt und dass daher ihre Beweiskraft als Vertragsgrundlage aufgrund des Fehlens einer notariellen Beglaubigung oder dergleichen eher als gering einzustufen ist.

Aus der **vertraglichen Nichtvereinbarung** und auch aus der **Nichtvorlage geeigneter Unterlagen** allein kann aber in **keiner** Weise **abgeleitet werden**, dass Leistungen nicht im behaupteten Umfang erbracht worden sind. Viel mehr wäre der Wert der abgerechneten Leistungen dahingehend zu untersuchen gewesen, ob sie a) auch **tatsächlich erbracht** worden sind und b) ob ihr in Rechnung gestellter **Gegenwert** auch **von** einem unbeteiligten **Dritten** übernommen worden wäre. Verrechnet z.B. die Bw. an ihre Tochtergesellschaft in München für die Konzeption und die Recherche für eine durch die Namen von Abnehmern konkretisierte Veranstaltungsreihe ein Pauschale von 170.000 €, so wird wohl zu prüfen sein, ob diese Veranstaltungsreihe a) auch tatsächlich stattgefunden hat und b) auch ihr Gegenwert glaubhaft ist. Ähnliches gilt wohl auch für andere Pauschalen für Büroarbeiten, Reisekosten, Serverbereitstellung und -wartung, sowie für PR-Tätigkeiten.

Eine Gewinnverteilungskorrektur beim österreichischen Stammhaus aufgrund einer **pauschalen Schätzung** in Zusammenhang mit dem Betriebsstättengewinn ist im Sinne der innerstaatlichen österreichischen Gesetzgebung kein adäquates Instrument und findet auch keine Deckung in den OECD-Richtlinien. Dieses Vorgehen beruht auf nationalen Regelungen in Deutschland (Rechtsfolgen bei Nichtvorlage bzw. mangelhafter Dokumentation), was nicht automatisch eine korrespondierende Gegenberichtigung des Gewinnes des österreichischen Stammhauses bedeutet.

2004:

Abgesehen davon ist noch zu überprüfen, ob der von der deutschen Behörde vorgenommene Eingriff tatsächlich eine mögliche **Gewinnverlagerung nach Österreich unterbindet**. Auch in dieser Hinsicht ist den Ausführungen der deutschen Behörde nichts zu entnehmen und da auch seitens des Unternehmens bzw. seiner steuerlichen Vertretung keine entsprechende Berechnungen oder Unterlagen vorgelegt wurden, ist die Beurteilung einer möglichen Doppelbesteuerung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, also auch unter Berücksichtigung von Art und Umfang der Leistungsverrechnungen in anderen Zeiträumen vorzunehmen.

Dass die **beantragte Gewinnkorrektur** im Vergleichszeitraum **2004** in **Österreich** überhaupt zu einem **negativen Ergebnis** führen würde, ist daher angesichts der offenkundigen Ähnlichkeit der den Weiterverrechnungen zugrunde liegenden Leistungen und mangels anderer Anhaltspunkte ein wichtiges Indiz dafür, dass es die von der deutschen Behörde zwar nicht begründete, wohl aber vermutete **Gewinnverlagerung** gar **nicht gegeben** hat: Da weder im Antrag auf korrespondierende Gegenberichtigung selbst noch in der obigen Vorhaltsbeantwortung schlüssige Argumente für die Unrichtigkeit der österreichischen Weiterverrechnungen dargestellt und belegt werden, gewinnt der innere Betriebsvergleich an Gewicht. Gerade 2004, das Jahr, in dem die österreichische Gesellschaft aufgrund eines **Umsatzeinbruchs** hinsichtlich der **Fixkosten** des Standorts relativ exakt beurteilt werden kann, zeigt, dass die Annahme einer **Gewinnverlagerung nach Österreich in keinsten Weise schlüssig** ist. Würde man nämlich die von der deutschen Betriebsprüfung vorgenommene Gewinnkürzung in Höhe von 8% auch 2004 vornehmen, würde in Österreich in diesem Jahr **ein negatives Betriebsergebnis** in Höhe von -36.700 € entstehen. Damit wird aber der im Artikel 9 (2) DBA mit Deutschland festgelegte Grundsatz, dass eine korrespondierende Gegenberichtigung nur zulässig ist, wenn es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche handelt, die das Unternehmen des erstgenannten Vertragsstaats erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander

vereinbaren würden, verletzt. Wenn aber ein **fremdes Unternehmen für einen ausländischen Partner Leistungen erbringt** und diese **nicht** zumindest **kostendeckend** (d.h. unter der Annahme, dass aus den innerstaatlichen Geschäften der österreichischen Gesellschaft wie in allen Vergleichszeiträumen ein Gewinn entsteht, müsste das Gesamtergebnis der Gesellschaft nach Abrechnung aller in Deutschland erbrachten Leistungen zumindest positiv sein) kalkuliert, wird wohl von einer **Leistungsverrechnung**, die Kriterien der **Fremdüblichkeit** erfüllt, **keine Rede** sein können.

Dem **Antrag der steuerlichen Vertretung** kann daher nicht entsprochen werden. Nach Rechtsmeinung der österreichischen Betriebsprüfung ist die **deutsche Berichtigung** aus Sicht **österreichischer oder zwischenstaatlicher Rechtsnormen nicht nachvollziehbar** und daher auch **nicht zu Recht vorgenommen** worden. Auch eine mit 6.6.2007 datierte Gegenäußerung der steuerlichen Vertretung zum Niederschriftsentwurf der Betriebsprüfung entspricht unter Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten in keiner Weise der von der Betriebsprüfung im ohnehin lange dauernden Verfahren immer wieder mündlich und schriftlich verlangten Nachvollziehbarkeit. Die Ermittlungspflicht der Betriebsprüfung endet dort, wo ihr trotz mehrmaliger mündlicher und auch schriftlicher Vorhaltungen Informationen aus erster Hand (**z.B. Vorlage von entsprechenden Unterlagen bzw. Erläuterungen durch mit dem operativen Geschäft direkt betrauten Ansprechpartnern im Unternehmen**) schlichtweg vorenthalten werden und stattdessen immer nur mit nicht näher begründeten Behauptungen, die immer neue Fragen aufwerfen, operiert wird. Ausdrücklich **ausgenommen von korrespondierenden Gegenberichtigungen** (im DBA D-Ö in Art 25 geregelt) sind nach herrschender österreichischer Rechtsmeinung jedenfalls **Gewinnerhöhungen wegen festgestellter Verstöße gegen den Fremdverhaltensgrundsatz**, die **einseitig** und **ohne Beachtung der Folgewirkungen beim nahestehenden ausländischen Unternehmen** (siehe auch Loukota, Internationale Steuerfälle, Rz 755, S. 200) **durchgeführt** werden. **Einseitig** wird eine derartige Gewinnerhöhung logischerweise vor allem dann sein, wenn sie beim verbundenen Unternehmen im anderen Vertragsstaat **aus Gewinnen Verluste macht** und womöglich auch bezüglich des Verhältnisses Umsatz: Einsatz: Personalaufwand Kennzahlen zur Folge hat, die die im § 163 BAO formulierte Richtigkeitsvermutung der vorgelegten Bücher in Zweifel ziehen würden.

Aufgrund dieser Feststellungen wurden neue Sachbescheide betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 erlassen, gegen die die Bw. innerhalb offener Frist **Berufung** (15. Oktober 2007) erhoben hat. Weiters beantragte die Bw. eine Entscheidung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 282 Abs. 1 BAO und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO.

Begründung der Berufung vom 31. Jänner 2008

Die in der Berufung angeführten Abgaben wurden aufgrund einer Betriebsprüfung der Jahre 2003 bis 2004 neu festgesetzt. Die Begründung der Steuernachzahlungen im Betriebsprüfungs-Bericht vom 2. Juli 2007 ist aus den im Folgenden angeführten Gründen nicht schlüssig. Zudem wurden von der steuerlichen Vertretung vorgebrachte Argumente im Betriebsprüfungsverfahren zum Großteil gar nicht gewürdigt, was auch daraus ersichtlich ist, dass im Betriebsprüfungs-Bericht teilweise noch immer falsche Werte angesetzt sind. Eine Akteneinsicht der Betriebsprüfungsakten vermittelte ebenfalls den Eindruck, dass von der steuerlichen Vertretung abgegebene Stellungnahmen teilweise nicht gewürdigt wurden. Insofern wurde das Recht auf Parteiengehör gemäß § 115 Abs. 2 BAO und die Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsforschung gemäß § 115 Abs. 1 BAO verletzt.

Tz 1 Vorsteuern verdeckte Ausschüttung

Siehe die Ausführungen zu Körperschaftsteuer 2003 Punkt 4.

Tz 2 Vorsteuern Fremdleistungen (2003 und 2004): 785 €

Nach Meinung der Betriebsprüfung war CT nie Unternehmer und führte auch keine Umsatzsteuer ab. CT war jedoch mit der Durchführung von Filmaufnahmen bei Eventveranstaltungen betraut.

Wie aus den Akten hervorgeht, war CT zumindest in den Jahren 2001 und 2002 in großem Umfang mit der Leistungserstellung betraut. Auch in den Jahren 2003 bis 2006 erbrachte er Leistungen für die Bw. in geringerem Umfang. Die Nachhaltigkeit und damit eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit sind damit offensichtlich.

Dass CT aus dieser Tätigkeit Einnahmen erzielt hat, hat auch die Betriebsprüfung nicht bestritten. Den Hintergrund ihrer Aussage „Unternehmer war er allerdings nie“ auf Seite 4 der Niederschrift Tz 2 lässt sie offen genauso wie die sich daraus ergebende Frage, was denn nun CT wirklich gewesen sei, wenn nicht Unternehmer.

CT war in keiner Weise dem Unternehmen der Bw. eingegliedert und war auch den Weisungen der Bw. nicht zu folgen verpflichtet. CT war damit selbständig tätig.

Da die Unternehmereigenschaft sowohl objektiv als auch aufgrund der umfangreichen und professionell ausgeführten und auch mit USt-Ausweis ab dem Jahr 2002 abgerechneten Aufträgen in den Jahren 2001 bis 2004 auch für die Bw. offenkundig war, gab es für diese keinen Anlass, an der Unternehmereigenschaft zu zweifeln.

CT hat einen Regelbesteuerungsantrag ab dem Jahr 2002 gestellt. Weiters wurde ihm vom FA Waldviertel im April 2007 eine UID-Nummer zugewiesen und die Umsatzsteuer der Jahre 2002 bis 2006 bereits veranlagt.

Der Vorsteuerabzug nach § 12 UStG ist nur zu versagen, wenn tatsächlich keine Unternehmereigenschaft des Leistungserbringers vorliegt. Dies ist im gegebenen Fall jedoch nicht gegeben, da der Leistungserbringer Unternehmer im Sinne des UStG ist und auch war, was auch durch die Veranlagung der Umsatzsteuer durch das zuständige Finanzamt hervorgeht.

Aus dem Grund der mangelnden Unternehmereigenschaft war der Vorsteuerabzug daher nicht zu versagen. Jedoch hat ab 1. Jänner 2003 eine Rechnung, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu enthalten, soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Die in Frage kommenden Rechnungen wiesen die UID-Nummer nicht auf.

Nach UStR Rz 1555 muss die UID-Nummer im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges vorliegen. Wird sie erst später ergänzt, steht der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zu, in dem sämtliche Rechnungsmerkmale vorliegen, im Rahmen einer Überprüfung durch die Finanzbehörde ist dem Unternehmer eine angemessene Frist zur Behebung des Mangels zu stellen. Wird die UID-Nummer rechtzeitig ergänzt, ist die Rechnung rückwirkend anzuerkennen.

Nach UStR Rz 1831 hat der Betriebsprüfer eine in der Regel einen Monat nicht zu überschreitende Frist zu setzen. Diese Frist wurde vom Betriebsprüfer nie gesetzt. CT hat durch den handschriftlichen Zusatz der UID-Nummer den Mangel zwischenzeitlich behoben (*Beilage 1: Honorarnoten CT vom 14. Jänner 2003, 18. September 2003 und 25. September 2003, mit von CT nachträglich handschriftlich versehener UID-Nummer*).

Es ist daher absolut unzutreffend, dass ein der kaufmännischen Sorgfaltspflicht entsprechendes Handeln im guten Glauben ausgeschlossen werden kann.

Die Vorsteuern in Höhe von 785 € sind daher anzuerkennen (*Beilage 2: Honorarnoten CT vom 23. Jänner 2004 und 10. Februar 2004, mit von CT nachträglich handschriftlich versehener UID-Nummer*).

Die Vorsteuern in Höhe von 480 € sind daher anzuerkennen.

Bericht Tz 4 Mieterinvestitionen und Tz 5 ARAP Mietzinsersparnis

1. Zur Beurteilung des gegenständlichen Mietvertrages durch die Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung will die Mietvereinbarung zwischen der Bw. einerseits und der Mieteigentümergeinschaft a r andererseits für steuerliche Zwecke nicht anerkennen, weil nach Auffassung der Behörde die Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt seien.

Die von der Betriebsprüfung angeführten Argumente sind im Einzelnen aus folgenden Gründen nicht stichhältig.

(i) Zum Erfordernis der Schriftlichkeit

Die Rechtsprechung fordert für die steuerliche Anerkennung lediglich eine Publizitätswirkung der Vereinbarung, eine Schriftform des Vertrages ist nicht unbedingt erforderlich (VwGH 16.12.1988, 87/14/0036). Bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsinhalte sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages ist eine steuerliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (vgl. VwGH 16.12.1988, 87/14/0036; EStR, Rz 1132).

Im vorliegenden Fall wurde der Mietvertrag betreffend die Liegenschaft w zur Vermeidung von Rechtsgeschäftsgebühren im Wege der so genannten Anwaltskorrespondenz abgeschlossen. Dabei schließen die Rechtsvertreter der Parteien mündlich einen Vertrag und jeder Rechtsvertreter berichtet seinem Mandanten über den erfolgten Vertragsabschluss und den genauen Inhalt des Vertrages. Diese Vorgehensweise ist auch zwischen fremden Parteien üblich und wird von der Rechtsprechung anerkannt (grundlegend VwGH 22.4.1954, 3274/52; VwGH 26.6.1996, 93/16/0077).

Zudem ist gerade im Bereich der Bestandverträge diese Vorgehensweise häufig und sogar in den Gebührenrichtlinien als Möglichkeit für einen nicht Gebühren auslösenden Vertragsabschluss festgehalten (vgl. GebR Rz 434). Eine geminderte Beweiskraft des Vertrages kann daher nicht angenommen werden.

Der Betriebsprüfung wurde ein Schreiben von Rechtsanwalt Dr. CH vom 27. Dezember 2002 vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass dieser als Vertreter der Mieterin mündlich einen Mietvertrag mit Rechtsanwalt MMag. gw als Vertreter der Vermieter geschlossen hat. Der genaue Vertragsinhalt ist aus der dem Schreiben beigefügten Anlage ersichtlich. Dieses Schriftstück dient einerseits als Nachweis des Vertragsabschlusses und andererseits als Nachweis des konkreten Vertragsinhaltes (*Schreiben von Rechtsanwalt Dr. CH vom 27. Dezember 2002 samt Beilage (Mietvertrag) (Beilage Nr. 3)*).

Darüber hinaus wurde der Betriebsprüfung ein Umlaufbeschluss der Gesellschafter der Bw. vom 21. Februar 2003 vorgelegt, wonach die Miete der Liegenschaft w beginnend zum 1. und ein Miet- und Betriebskostenkonto in Höhe von monatlich 10.000 € genehmigt wurde.

Die tatsächliche Durchführung des Vertrages in Form der Nutzung durch die Bw., die Bezahlung der laufenden Miete ab März 2003, also unmittelbar nach dem oben genannten Gesellschafterbeschluss, und die Erfassung der Mieteinnahmen bei den Liegenschaftseigentümern, ist erfolgt.

Aus all diesen Gründen - eindeutiger Nachweis des Vertragsabschlusses und des Vertragsinhaltes sowie tatsächliche Durchführung des Vertrages - ist eine steuerliche Anerkennung des gegenständlichen Mietvertrages auch ohne Vorliegen eines schriftlichen Mietvertrages geboten.

(ii) Zur Nichtanerkennung wegen Nachträglichkeit

Aus der Tatsache, dass die Mietzahlungen zunächst mit 10.000 €/Monat gebucht und am Jahresende durch eine Gutschrift auf 8.000 €/Monat korrigiert wurden und seitens der Vermieter per 30. März 2004 eine Gesamtrechnung für das Jahr 2003 (96.000 € + USt) gelegt wurde, schließt die Betriebsprüfung, dass die Mietvereinbarung im nachhinein (erst mit Jahresende 2003 oder spätestens bei Rechnungslegung im März 2004) geschlossen wurde und daher für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen sei.

Die Rechnungslegung durch die Vermietergemeinschaft per 30. März 2004 erklärt sich daraus, dass irrtümlicherweise davon ausgegangen wurde, den Mietvertrag als Dauerrechnung nutzen zu können. Dies wurde seitens der steuerlichen Vertretung aufgeklärt und eine entsprechende Anleitung zur Rechnungslegung gegeben.

Tatsache ist, dass im vorliegenden Fall ab März 2003, also unmittelbar nach dem oben genannten Gesellschafterbeschluss, monatlich Mietzahlungen geleistet und gebucht wurden. Dass im Zuge der Bilanzierung Korrekturbuchungen vorgenommen wurden und seitens der Vermieter per 30. März 2004 eine Gesamtrechnung für das Jahr 2003 gelegt wurde, berechtigt nicht zur Annahme, dass der betreffende Mietvertrag rückwirkend geschlossen und daher für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen sei.

In der Rechtsprechung wurde eine solche Annahme beispielsweise nur dann als berechtigt angesehen, wenn ein behaupteter monatlicher Mietaufwand *mehr als zwei Jahre* hindurch nicht gebucht wurde (VwGH 27.5.1987, 84/13/0221).

(iii) Zur Fremdüblichkeit von Punkt 5.2 des Mietvertrages

Punkt 5.2 des gegenständlichen Mietvertrages enthält folgende Vertragsklausel: "*Bei Beendigung des gegenständlichen Vertrages steht der Mieterin ein Anspruch auf Ersatz von Aufwendungen gemäß den Bestimmungen des § 10 MRG zu. Aufwendungen, die ausschließlich oder im überwiegenden Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt werden, sind von diesem Aufwandersatzanspruch ausgenommen und gehen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter über.*"

§ 10 MRG regelt den Ersatz von Aufwendungen des Mieters für bestimmte Verbesserungen in Wohnungen. Von diesem Ersatzanspruch sind lediglich die in § 10 Abs. 3 MRG aufgezählten Aufwendungen umfasst. Dabei handelt es sich im Einzelnen um folgende Aufwendungen:

-) die Errichtung oder die den Erfordernissen der Haushaltsführung dienende Umgestaltung von Wasserleitungs-, Lichtleitungs-, Gasleitungs-, Beheizungs- (einschließlich der Errichtung von zentralen Wärmeversorgungsanlagen) oder sanitären Anlagen in normaler und dem jeweiligen Stand der Technik entsprechender Ausstattung (§ 10 Abs. 3 Z 1 MRG);
-) die Vereinigung und die Umgestaltung der Wohnung mit der zur Zumietung angebotenen Nachbarwohnung in normaler Ausstattung (§ 10 Abs. 3 Z 2 MRG);
-) die gänzliche Erneuerung eines schadhaft gewordenen Fußbodens in einer dem sonstigen Ausstattungszustand der Wohnung entsprechenden Ausführung (§ 10 Abs. 3 Z 3 MRG); und
-) andere gleich wesentliche Verbesserungen, insbesondere solche, die von einer Gebietskörperschaft aus öffentlichen Mitteln gefördert worden sind (§ 10 Abs. 3 Z 4 MRG).

Der Umfang jener Aufwendungen, die dem Grunde nach dem Ersatzanspruch nach § 10 MRG zugänglich sind, ist daher durch die Aufzählung in § 10 Abs. 3 MRG sowie die dazu vorhandene Judikatur und Literatur abgegrenzt.

Die Höhe des Ersatzanspruchs des Mieters wird durch § 10 MRG zweifach begrenzt. Zum einen bildet der tatsächlich aufgewendete Betrag die Obergrenze des Anspruches, zum anderen ist der Anspruch durch die in § 10 Abs. 1 Z 1 bis 3 MRG angeführten Abschreibungssätze begrenzt. Hinsichtlich der Abschreibungssätze unterscheidet § 10 MRG drei Fälle:

- (i) 10 Jahre Abschreibungsdauer für Maßnahmen nach § 10 Abs. 3 Z 1 und 3 MRG,
- (ii) die Förderungsdauer für öffentlich geförderte Maßnahmen und
- (iii) 20 Jahre Abschreibungsdauer für sonstiges (worunter vorrangig die Vereinigung und Umgestaltung der Wohnung im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 2 MRG zu subsumieren ist).

§ 10 MRG kommt grundsätzlich nur auf Hauptmietverhältnisse über Wohnungen zur Anwendung, die dem Vollenwendungsbereich des MRG unterliegen. Da das gegenständliche Mietverhältnis eine Geschäftsraummieta betrifft und daher nicht dem Vollenwendungsbereich des MRG unterliegt, wäre § 10 MRG mangels einer vertraglichen Vereinbarung nicht anwendbar. Die Vertragsparteien haben aber ausdrücklich die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 10 MRG vereinbart.

Die Betriebsprüfung bezweifelt, dass die Vereinbarung der Anwendbarkeit des § 10 MRG im gegenständlichen Fall fremdüblich sei, da diese gesetzliche Regelung grundsätzlich nur für die Mieta von Wohnungen vorgesehen sei. Dabei wird von der Betriebsprüfung verkannt, dass es generell bei jedem Mietvertrag, insbesondere auch bei Geschäftsraummieta, im Interesse der Parteien gelegen ist, eine entsprechende Vereinbarung über den Ersatz von Investitionen des Mieters zu treffen. Ziel einer solchen Vereinbarung kann es nur sein, eine für beide Parteien faire Regelung zu treffen. Wenn eine solche faire Regelung bereits gesetzlich vorhanden ist und nur mangels Anwendbarkeit des MRG im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelangt, ist es doch die einfachste Vorgehensweise, die Anwendbarkeit dieser Bestimmung zu vereinbaren. Die Vertragsauslegung orientiert sich grundsätzlich am Wortlaut einer Bestimmung. Bestehen jedoch Auslegungsschwierigkeiten, ist nach § 914 ABGB der wahre Wille der Parteien zu erforschen. Im Streitfall schafft daher die Bezugnahme auf eine gesetzliche Regelung mehr Rechtssicherheit und kann im Einzelfall auch zu einer Verfahrensverkürzung führen, da nicht erst der wahre Wille der Parteien zu erforschen ist. Insofern ist gerade die Vereinbarung der Anwendbarkeit einer gesetzlichen Regelung eindeutig und fremdüblich.

Die Fremdüblichkeit der Vereinbarung der Anwendbarkeit des § 10 MRG ergibt sich auch daraus, dass in der Vertragspraxis eine solche Vereinbarung üblich ist. Das zeigt sich darin, dass in einem der gebräuchlichsten Handbücher zum Bestandrecht, Lederer/In der Maur, Handbuch zum Mietrecht, Band 3 (2001 bis 2006), bei allen Mietvertragsmustern für Geschäftsräume die Vereinbarung der Anwendbarkeit des § 10 MRG ausdrücklich empfohlen wird.

Es findet sich im genannten Werk sogar ein Mietvertragsmuster (Typ 32 M) für Geschäftsräume, die sich in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbständigen Wohneinheiten oder Geschäftsräumlichkeiten befinden - also genau wie bei der w - und auch in diesem Fall wird ein Ersatz von Aufwendungen in sinngemäßer Anwendung des § 10 MRG empfohlen [*Vertragsmuster, enthalten in Lederer/In der Maur, Handbuch zum Mietrecht, Band 3 (2001 bis 2006), Muster Typ 2 M, Typ 4 M, Typ 5 M, Typ 9 M bis Typ 13 M, Typ 32 M - liegen bei (Beilage Nr. 4)*].

Für die Betriebsprüfung ist es nicht nachvollziehbar, dass aufgrund des Verweises auf § 10 MRG die ersatzfähigen Aufwendungen eindeutig feststellbar sind. Dazu ist festzuhalten, dass der Verweis auf die Anwendbarkeit einer gesetzlichen Regelung wohl die nachvollziehbarste Vereinbarung darstellt, die Vertragsparteien treffen können. Erstens kann dem Gesetzgeber kaum unterstellt werden, eine nicht nachvollziehbare Regelung getroffen zu haben und zweitens gibt es zur Auslegung der gesetzlichen Regelungen zahlreiche Literatur und Judikatur.

Es kann auch nicht davon gesprochen werden, dass die Höhe der Ersatzpflicht bei Abschluss des Mietvertrages nicht bekannt war. Schließlich lagen zu diesem Zeitpunkt schon konkrete Pläne für die Sanierungsarbeiten vor.

Die Sanierungsarbeiten umfassten im Wesentlichen eine Erneuerung der Heizung, Lüftung, Klimaanlage, Elektro- und sanitäre Installationen, Trockenlegungsarbeiten, eine gänzliche Erneuerung der Fußböden, Fassadensanierung und Ausbesserungen am Dach. Im Zuge der Sanierungsarbeiten wurden weiters ein Zubau, der als Konferenzzimmer dient, und ein Verbindungsgang zwischen Haupt- und Nebengebäude errichtet.

Nach Rechtsauffassung der Betriebsprüfung würden solch umfassende Sanierungsarbeiten üblicherweise vom Vermieter vorgenommen und sei ein Aufwandersatzanspruch nach § 10 MRG für Ersatzansprüche dieser Art nicht zulässig.

Zum Umfang der nach § 10 MRG ersatzfähigen Aufwendungen hat die Rechtsanwaltskanzlei WT mit Stellungnahme vom 26. Mai 2006 näher Stellung genommen:

-) Von der Aufwandersatzpflicht nach § 10 MRG sind jedenfalls die von der Bw. durchgeführten Arbeiten zur Errichtung bzw. Umgestaltung von Leitungen, Heizungs- und Sanitäranlagen nach Maßgabe der Bestimmung des § 10 Abs. 3 Z 1 MRG umfasst.
-) Die gänzliche Erneuerung der Fußböden ist nach § 10 Abs. 3 Z 3 MRG vom Ersatzanspruch umfasst.
-) Darüber hinaus steht der Bw. ein Aufwandersatzanspruch für die Trockenlegungsarbeiten und sonstige substantielle Arbeiten am Mietgegenstand zu. Dies ergibt sich aus der Generalklausel des § 10 Abs. 3 Z 4 MRG wonach auch andere "gleich wesentliche Verbesserungen" vom Aufwandersatz des § 10 MRG umfasst sind. Als gleich wesentlich iSd § 10 Abs. 3 Z 4 MRG werden all jene Aufwendungen angesehen, die sowohl in ihrer Bedeutung als auch in ihrer Art den in § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG genannten Aufwendungen gleichzuhalten sind (vgl. Pletzer in Schwimann (Hrsg), ABGB Praxiskommentar, Band 42, § 10 MRG Rz 80; Würth in Rummel (Hrsg), ABGB. 2. Band, § 10 MRG). Tätigt der Mieter überdies

Verbesserungen am Mietgegenstand, die sowohl in ihrer Bedeutung als auch in ihrer Art weit über die in § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG genannten Aufwendungen hinausgehen, ist im Größenschluss anzunehmen, dass auch diese Aufwendungen vom Aufwandersatz nach § 10 MRG umfasst sein sollten. Dies ergibt sich insbesondere aus der § 10 MRG zugrunde liegenden Ratio, wonach der Mieter durch § 10 MRG in die Lage versetzt werden soll, Aufwandersatz für bestimmte Verbesserungsmaßnahmen zu erhalten, wenn die Aufwendungen zur einer wesentlichen Verbesserung des Mietgegenstandes geführt haben und über die Mietdauer hinaus wirksam *und* von Nutzen sind (vgl. *Pletzer in Schwimann* (Hrsg.), ABGB Praxiskommentar, Band 42, § 10 MRG Rz 26f). Es wäre daher aus dem Blickwinkel des Mieterschutzes nicht einzusehen, dass Verbesserungen, *die* substantiellerer und signifikanterer Natur sind als die in § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG genannten Aufwendungen und damit die in § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG genannten Aufwendungen in ihrer Bedeutung und Art wesentlich übersteigen, nicht vom Aufwandersatz des § 10 MRG umfasst sein sollten. Damit folgt aus der Ratio des Gesetzes eindeutig, dass Aufwendungen, die über die explizit genannten in ihrem Umfang und ihrer Bedeutung hinausgehen, jedenfalls auch nach § 10 MRG ersatzfähig sein müssen.

-) Zu bedenken ist auch, dass das MRG den Standardfall der Vermietung einer Wohnung in einem Haus mit anderen Wohnungen vor Augen hatte und somit beispielhaft nur Verbesserungen, die sich primär auf eine Wohnung selbst beziehen anführt. Wird jedoch ein ganzes Haus gemietet - wie im vorliegenden Fall - müssen aufgrund des Größenschlusses wohl auch Aufwendungen ersatzfähig sein, welche zur Substanzverbesserung des Hauses dienen. Somit ist im Wege des Größenschlusses auch die Reparatur des schadhaften Daches, die Trockenlegungsarbeiten und sonstige wesentliche Maßnahmen vom Anwendungsbereich des vereinbarten § 10 MRG erfasst. Insofern ist die Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei WT vom 26. Mai 2006 schlüssig. Die Betriebsprüfung konnte hingegen nicht schlüssig darlegen, warum ein Aufwandersatzanspruch nach § 10 MRG für die gegenständlichen Sanierungsarbeiten nicht zulässig sein soll. Die von der Bw. getätigten Investitionen sind vielmehr dem Aufwandersatzanspruch nach § 10 MRG zugänglich und es liegt keinesfalls eine - wie von der Betriebsprüfung als Indiz für die Fremdunüblichkeit des gegenständlichen Mietvertrages in Treffen geführte - unklare Regelung über den Aufwandersatz vor. Der Aufwandersatz ist vielmehr durch die Bezugnahme auf § 10 MRG eindeutig abgrenzbar.

Im vorliegenden Fall hat die Bw. (Mieterin) die Wahl, ihren Aufwandersatzanspruch entweder auf die allgemeinen Bestimmungen des ABGB, insbesondere die Aufwandersatzregelung des § 1097 iVm § 1037 ABGB, oder auf § 10 MRG, oder auch auf beide gleichzeitig zu stützen. Daraus kann - entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung - nicht gefolgert werden, dass die Vereinbarungen unklar und fremdunüblich sind, weil nach dem Willen des Gesetzgebers

selbst der Aufwandersatzanspruch nach § 10 MRG neben dem Aufwandersatzanspruch nach ABGB zur Anwendung kommt (vgl. § 10 Abs. 8 MRG wonach die Bestimmungen des ABGB unberührt bleiben und demnach ein Wahlrecht besteht, den Aufwandersatzanspruch alternativ auf die Bestimmungen des § 10 MRG oder die Bestimmungen des ABGB zu stützen).

Nach Punkt 5.2 des gegenständlichen Mietvertrags ist ein Ersatzanspruch der Bw. für Aufwendungen, die ausschließlich oder im überwiegenden Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt werden, ausgeschlossen.

Die Betriebsprüfung kann sich dem Standpunkt der Gesellschaft, dass die Herstellung des An- und Zubaus ausschließlich im Interesse der Bw. getätigt worden ist und für einen Nachmieter nicht verwertbar ist und daher diesbezüglich kein Ersatzanspruch der Bw. besteht, nicht anschließen. Dem ist zu entgegnen, dass die Investitionen aus folgenden Gründen allein im betrieblichen Interesse der Bw. gelegen sind:

-) Die Liegenschaft bestand zum Zeitpunkt des Kaufes aus einem Haupt- und getrennt davon aus einem ca. 10m entfernten Nebengebäude. Es war seitens der Bw. beabsichtigt, das Nebengebäude ebenfalls betrieblich zu nutzen oder unterzuvermieten. Es war daher nahe liegend und betriebswirtschaftlich das einzig Sinnvolle, eine für beide Gebäude nutzbare Rezeption zu schaffen. Die Alternative wäre gewesen, zwei aufwändige Portale und Rezeptionen zu schaffen mit getrenntem asphaltiertem Zugang. Durch die Neugestaltung wurde allerdings die Vermietungssituation insofern verschlechtert, als eine Vermietung der Villa zu Wohnzwecken in Zukunft schwieriger möglich sein wird, weil ein Privater kein Gebäude mit Rezeption mieten wird. Es gäbe vielleicht theoretisch auch im Privatbereich Mieter, die sich mit einer solchen Rezeption abfinden würden. Die Zahl an potentiellen Mietern ist aber wesentlich verringert bzw. eingeschränkt.

-) Wie sich auch die Betriebsprüfung im Rahmen der Betriebsbesichtigung überzeugen konnte, ist das Konferenzzimmer einzig auf betriebliche Funktionalität ausgerichtet und wie ein typischer Konferenzraum kalt und nüchtern gehalten. Dieser Teil des Gebäudes ist für Wohnzwecke weitgehend ungeeignet und bietet einem privaten Mieter keinerlei Komfort. Selbst wenn ein privater Mieter bereit wäre, die Liegenschaft zu mieten oder zu kaufen, ist nicht damit zu rechnen, dass er aufgrund der durchgeführten Umbauten einen höheren Mietzins zu zahlen bereit ist.

-) Es ist zwar theoretisch denkbar, dass das Gebäude wieder an einen Unternehmer vermietet werden kann, dies wird aber wegen der Tendenz von Unternehmen, in moderne Bürogebäude zu ziehen, zunehmend schwieriger sein. Insbesondere auch deshalb, weil das Angebot an Bürotowern in Wien ständig steigt. Solche Bürogebäude bieten den Mietern einerseits mehr

Flexibilität, insbesondere in Hinblick auf Expansionsmöglichkeiten und andererseits ist die Nutzeffizienz (Verhältnis Nutzfläche zur gemieteten Fläche) in solchen modernen Bürogebäuden höher. Das Gebäude im vorliegenden Fall bietet einerseits kaum Expansionsmöglichkeiten und die Nutzeffizienz ist im Vergleich zu einem modernen Bürogebäude geringer (mehr Gangflächen etc).

-) Zusätzlich scheint die Verwertung der Liegenschaft nach Ablauf der Mietdauer durch den Verbindungstrakt erschwert, da die Eigentümer bei der Auswahl der Mieter bzw. Käufer auf jene eingeschränkt sind, welche die beiden Gebäude in ihrem verbundenen Zustand zu nutzen beabsichtigen. Eine getrennte Vermietbarkeit und Verkaufbarkeit ist in Zukunft ausgeschlossen.

Die Betriebsprüfung sieht auf Seite 8, dritter Absatz anscheinend eine wesentliche Abweichung zwischen den in der Stellungnahme von WT vom 26. Mai 2006 erwähnten Investitionen von ca. 1,100.000 € und dem Investitionswert in der ihr von der Gesellschaft überreichten Tabelle zur Ablöseberechnung in Höhe von 1,124.864,96 €. Es ist augenscheinlich, dass es hier keinen wesentlichen Unterschied gibt (ca. 1,1 Mio €. entspricht präzise 1,124.864,96 €). Die von der Betriebsprüfung angeführte Abweichung ergab sich aus einer älteren Version der Berechnung der § 10 MRG-Investitionen, in welcher die auf die einzelnen Investitionen aufzuteilenden Kosten der Planung und Bauführung fehlten. Bereits am 27. Februar 2007 wurde die korrigierte Aufstellung an die Betriebsprüfung übermittelt, welche nicht entsprechend gewürdigt wurde. Dies ist auch ein weiteres Faktum, an dem erkennbar ist, dass das Recht auf Parteiengehör in dem gegenständlichen Betriebsprüfungsverfahren nicht ausreichend beachtet wurde.

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit des Mietzinses erscheint der Betriebsprüfung auf Seite 6, zweiter Absatz, unplausibel, warum der Gutachter für ein saniertes Gebäude denselben Mietzins ansetzt, den die Bw. für das - unsanierte - Astgebäude bezahlt. Der Grund liegt darin, dass im vorliegenden Fall nicht die Vermieter, sondern die Bw. die Sanierung bezahlt hat und daher die Vermieter auch nur den Ertrag für ein unsaniertes Gebäude lukrieren können (auch wenn es saniert ist).

Zum Argument der Fremdunüblichkeit des gegenständlichen Mietvertrages ist schließlich noch zu bemerken, dass mit 3. November 2005 die P-gruppe 70% an der PEH- GmbH und damit mittelbar an der Bw. (vormals eA-R GmbH) erworben hat. Vor Erwerb der Anteile wurden sämtliche Verträge der Bw. und wesentlichen Geschäftsvorgänge sowie Bilanz- und Aufwandspositionen im Rahmen einer Due-Diligence-Prüfung überprüft. Die Prüfung durch den Erwerber ergab keine Beanstandungen. Insbesondere waren dem Erwerber auch die hohen Investitionen in das Gebäude w, ebenso wie die Mietzinshöhe sowie die

mietvertraglichen Vereinbarungen im Detail bekannt. Hätte der Erwerber die getroffenen Vereinbarungen als nicht fremdüblich, inakzeptabel, unschlüssig oder nachteilig angesehen, hätte er dies sicher in den Kaufpreisverhandlungen zur Sprache gebracht. Insofern ist dem Fremdverhaltensgrundsatz jedenfalls entsprochen, da im konkreten Fall nicht nur theoretisch überlegt werden muss, ob ein fremder Dritter die Vereinbarungen akzeptiert hätte, sondern dies aufgrund des Käuferverhaltens sogar bestätigt ist (*Beilage 5: aktueller Firmenbuchauszug der Events GmbH. aus dem ersichtlich ist, dass B.V. im Jahr 2005 einen Anteil in Höhe von 70% am Stammkapital der Gesellschaft erworben hat; informierter Vertreter der B.V.*).

Aufgrund der eindeutigen und fremdüblichen Vereinbarungen hinsichtlich der durchgeführten Sanierungen ist der Mietvertrag für steuerliche Zwecke anzuerkennen. Daraus folgt, dass entgegen der Rechtsauffassung der Betriebsprüfung keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Weder der als sofortige Betriebsausgabe verbuchte Erhaltungsaufwand in Höhe von 1,137.407 € noch der restliche Betrag der Gesamtinvestitionskosten (Herstellungsaufwand betreffend Konferenzzimmer und Verbindungstrakt u.a.) in Höhe von 438.916 € ist den Vermietern als Sachleistung zugeflossen. Lediglich der Erhaltungsaufwand stellt eine objektive Erhöhung des Gebäudewertes dar, die den Vermietern zum Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses unter Berücksichtigung des dann noch vorhandenen Wertes zufließen könnte (siehe unten Punkt 3).

2. Zur Trennung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

Die Betriebsprüfung behauptet auf Seite 8 der Niederschrift; dass eine Trennung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand im gegenständlichen Fall nicht zulässig sei, da diese Kosten angesichts der Höhe und Art der Sanierung (1,7 Mio. €) gegenüber dem Wert des Altgebäudes (884.000 €) und der Zeitnähe zur Anschaffung insgesamt Herstellungsaufwand darstellen würden. Die Investitionen und Erhaltungsarbeiten betrugen aber nicht 1,7 Mio. €, sondern 1,6 Mio. €, genauer 1,576.322 €, wie in der Niederschrift auf Seite 9 auch korrekt festgehalten wurde. Außerdem lässt dabei die Betriebsprüfung außer Acht, dass darin ein Betrag in Höhe von 318.289 € für die Herstellung des Verbindungstraktes und Konferenzzimmers enthalten ist und damit keineswegs Sanierungsarbeit darstellt.

Wesentlich für die Beurteilung, ob Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand vorliegt, ist die Beantwortung der Frage, ob bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes ändern, wie dies z.B. bei einem Umbau größeren Ausmaßes oder bei einer Gebäudeaufstockung der Fall ist (vgl. EStR Rz 3174f zur Definition von Herstellungsaufwand). Hingegen liegt Instandsetzungsaufwand vor, wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht werden und deswegen kein Herstellungsaufwand vorliegt, weil bei Austausch von unselbständigen Bestandteilen infolge fehlender Änderung der Wesensart des Gebäudes keine Aktivierung

vorzunehmen ist. Als Beispiel wird die Modernisierung des Gebäude angeführt, sofern sie zu keiner Wesensartänderung führt. Bei genauerer Auseinandersetzung mit den verrichteten Arbeiten ist eindeutig ersichtlich, dass der Großteil der Aufwendungen zur Modernisierung des Gebäudes getätigt wurde, ohne dass es zu einer Änderung der Wesensart gekommen ist und daher Instandsetzungsaufwand vorliegt.

Bloß der Bau des Zwischentraktes und des Konferenzzimmers ist in diesem Sinn Herstellungsaufwand. Es wurde aber ansonsten das Gebäude nicht erweitert oder umgebaut, es wurden keine neuen Stiegen eingebaut, keine Mauern, Türen und Fenster versetzt. Das Aussehen des Hauses hat sich vom Wesen her nicht verändert. Es wurde lediglich die Fassade und die vorhandene Heizung erneuert. Trockenlegungsarbeiten waren erforderlich.

Der Ansatz der Sanierungsaufwendungen bei der Mieterin erfolgte zudem korrekt, da die Sanierungsarbeiten vor allem folgende Arbeiten umfassten:

-) Baumeisterarbeiten: Trockenlegung, bauliche Sanierungen, Fassadensanierung
-) Heizung, Lüftung, Klimaanlage: Erneuerung
-) Elektro- und sanitäre Installationen: Erneuerung
-) Malerarbeiten: Ausmalen der Räume
-) Tischler, Holzarbeiten: Stiegenerneuerung und –sanierung
-) Dacharbeiten: Ausbesserungsarbeiten Spengler und Zimmerei
-) Architekt: Planung und Bauaufsicht
-) Fußböden: Erneuerung und Austausch
-) Rest: diverse Rechnungen (z.B. Zaunreparatur, Hecke, Baumrodung)

Diese Arbeiten in Höhe von 1,137.407 € stellen Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen dar (vgl. EStR Rz 6469 und Rz 6467), da sie zu keiner Änderung der Wesensart des Gebäudes führten.

Arbeiten im Ausmaß von 438.915 € stellen hingegen Herstellungskosten dar, die zu aktivieren und über die voraussichtliche Mietdauer von 10 Jahren abzuschreiben sind (EStR Rz 3124). Im vorliegenden Fall wurde irrtümlich eine Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 bis 33,33 Jahren vorgenommen. Die Betriebsprüfung hätte hier eine Feststellung zugunsten der Bw. machen müssen und die Abschreibungen entsprechend der kürzeren Abschreibungsdauer erhöhen müssen. Festzuhalten ist, dass der Betrag von

438.915 € die Investitionen in Verbindungstrakt und Wintergarten in Höhe von 318.289 € enthält.

Die steuerliche Behandlung der Arbeiten erfolgte daher entsprechend den gesetzlichen Vorschriften. Generell sind Erhaltungs- und Herstellungsaufwand zu trennen (EStR Rz 6452), selbst wenn sie in einer Baumaßnahme zusammentreffen (Beispiel: Anlässlich einer notwendigen Erneuerung der Dachkonstruktion wird auch ein Dachgeschossausbau vorgenommen. Die Dachreparatur stellt Erhaltungsaufwand dar, der Dachgeschossausbau Herstellungsaufwand). Lediglich wenn der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt ist, liegt insgesamt Herstellungsaufwand vor. Beispiel: Wegen des nachträglichen Einbaus eines Badezimmers müssen die Wände neu ausgemalt werden. Es liegt insgesamt Herstellungsaufwand vor. Im vorliegenden Fall ist der Erhaltungsaufwand jedoch nicht durch den Herstellungsaufwand bedingt, sodass eine Trennung in Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand stattfinden muss.

Es ist richtig, dass nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes so genannte anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen tatsächlich nicht sofort in voller Höhe abzugsfähig, sondern als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten zu aktivieren sind. Es handelt sich dabei um Erhaltungsaufwendungen, die in einem nahen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft stehen, wobei ein solcher anzunehmen ist, wenn die Erhaltungsaufwendungen in einem Zeitraum von bis zu drei Jahren nach Erwerb der Liegenschaft getätigt werden. Die Aktivierung ist insoweit vorzunehmen, als der Kaufpreis der Liegenschaft niedriger ist, weil nicht der Verkäufer, sondern der Käufer die Aufwendungen tätigt (VwGH 12.1.1971, 1764/69; VwGH 25.4.1973, 460/72; zuletzt VwGH 20.4.1995, 91/13/0143). Die Aktivierungspflicht setzt nicht unbedingt einen schlechten Bauzustand des erworbenen Gebäudes voraus, allerdings müssen die anschaffungsnahe Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis eine "beachtliche Höhe" aufweisen (VwGH 25.4.1973, 460/72). Aktivierungspflichtiger anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand kann nach der zitierten bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch im Zuge einer allgemeinen Modernisierung des Gebäudes im zeitlichen Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb vorliegen (VwGH 25.4.1973, 460/72).

Dazu ist festzuhalten, dass zuletzt richtungsweisende Änderungen in der Rechtsprechung erfolgt sind. Der deutsche Bundesfinanzhof hat mit zwei Grundsatzentscheidungen vom 12.9.2001 zu IX R 39/37 und IX R 52/00 seine bisherige Rechtsprechung geändert. Danach sind anschaffungsnahe Aufwendungen nicht automatisch wegen ihrer relativen Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als Herstellungskosten zu beurteilen. Maßgeblich ist hingegen, ob es sich um eine wesentliche Verbesserung im Sinne einer

wesentlichen Erhöhung des Ertragswertes handelt. Der Unabhängige Finanzsenat ist dieser Rechtsansicht des Bundesfinanzhofes gefolgt (UFS 12.4.2005, RV/0123-W/04) und auch in der jüngsten österreichischen Literatur findet die Änderung der Rechtsprechung Anerkennung (*Konezny*, BFH; Ende des anschaffungsnahen Erhaltungsaufwandes, RdW 2002, 497; *Mayr*, Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand gerechtfertigt?, ÖStZ 2002/69).

Vor dem Hintergrund dieser jüngsten Entwicklungen erweist sich die Rechtsauffassung der Betriebsprüfung, wonach im vorliegenden Fall eine Trennung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand angesichts der Höhe der Sanierungskosten und Zeitnähe zur Anschaffung nicht zulässig sei, sondern insgesamt Herstellungsaufwand vorliegen würde, als nicht haltbar. Herstellungsaufwand würde nach der oben zitierten modernen Auffassung nur dann vorliegen, wenn die Sanierungsaufwendungen in einer Gesamtbetrachtung zu einer wesentlichen Erhöhung des Ertragswertes führen würden. Dies ist aber - wie oben dargelegt (siehe die Aufzählung der Gründe, warum die Investitionen im ausschließlichen Interesse der Bw. waren) - gerade nicht der Fall.

Die Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen wurden vielmehr im ausschließlichen Interesse der Bw. vorgenommen, da sie zu dieser Zeit als eine der größten und bekanntesten Eventmarketing-Anbieter von Österreich über eine repräsentative Betriebsstätte verfügen musste. Weiters waren betriebliche Events mit Kunden geplant (und wurden solche nach der Sanierung auch durchgeführt), was in einer abgewohnten Villa nicht gut möglich gewesen wäre (*Beweis: Zeugeneinvernahme KA und PR*).

Weiters beanstandet die Betriebsprüfung, dass die Trennung in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand durch Schätzung erfolgte. Dies ist jedoch nicht der Fall. Die Trennung erfolgte auf Basis der Rechnungen der Professionisten. In Fällen, wo eine Vermengung von Erhaltungsaufwendungen und aktivierungspflichtigen Investitionen gegeben war, wurde der mit der Bauaufsicht beauftragte Architekt beigezogen und sein fachliches Urteil war Basis für die Aufteilung (*Beweis: Zeugeneinvernahme HG vom Architekturbüro DI LG*).

Zusammenfassend ist daher die Trennung in Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand zu Recht erfolgt und für steuerliche Zwecke anzuerkennen.

3. Mieterinvestitionen - Erfassung als Einkünfte aus Vermietung bei den Vermietern

(i) Zeitpunkt des Zuflusses

Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass die von der Bw. entschädigungslos durchgeführten Investitionen zu einer Vermögensvermehrung der Vermieter führen und bei den Vermietern im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung als steuerpflichtiger Zufluss zu erfassen sind. Der

Zufluss findet nach Rechtsauffassung der Betriebsprüfung bereits bei Abschluss des Mietvertrages bzw. Durchführung der Sanierung statt.

Nach der Rechtsprechung fließen Vorteile aus Investitionen des Mieters, die dem Vermieter unentgeltlich zukommen, jedoch erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist (VwGH 20.2.1998, 96/15/0086). Der gegenständliche Mietvertrag sieht keine Verpflichtung zur Vornahme von Investitionen vor. Der Zufluss wäre daher bei den Vermietern im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erst bei Auflösung des Mietverhältnisses anzunehmen.

Die Argumentation der Betriebsprüfung auf Seite 8, dass die Investitionen aufgrund des Naheverhältnisses nicht freiwillig sind, ist unschlüssig. Im Laufe der Betriebsprüfung wurde wiederholt dargelegt, dass das Gebäude bei Vermietung zu Wohnzwecken und auch zu Geschäftszwecken keiner Generalsanierung bedurft hätte und der Bau des Zwischengangs eine spätere Vermietung zu Wohnzwecken erschwert. Aus Sicht der Vermieter wäre es betriebswirtschaftlich daher völlig irrational, die Bw. als Mieterin zur Vornahme dieser Investitionen zu "zwingen".

Freiwillige Investitionen gehören hingegen nicht zu den Mieteinnahmen des Vermieters (vgl. *Doralt, EStG*, § 28 Tz 49), da sie im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen.

Das Gebäude wurde im unsanierten Zustand unmittelbar vor Erwerb durch die Vermieter unternehmerisch genutzt (Beweis: *Zeugeneinvernahme Dr. GP, (zum Nachweis dafür, dass das Gebäude bei Beginn des Mietverhältnisses keiner Sanierung bedurft hätte)*).

Zudem war den Vertragsparteien von Anfang an klar, dass bei Auflösung des Mietvertrages die Vermieter den Vorteil als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung Verpachtung zu versteuern haben.

Die Betriebsprüfung argumentiert, dass derartige Vorteile dem Vermieter sofort zufließen, wenn sich der Mieter zur Vornahme der Investitionen verpflichtet hat und meint, dass die Bw. im vorliegenden Fall aufgrund der Instandhaltungsverpflichtung gemäß Punkt 6.2. des Mietvertrages zur Sanierung verpflichtet ist.

Dem ist entgegen zu halten, dass die getätigten Sanierungsaufwendungen im vorliegenden Fall nicht unter die Instandhaltungspflicht der Bw. fallen und die Bw. zur Vornahme dieser Sanierungsaufwendungen bloß berechtigt, nicht aber verpflichtet ist. Die Instandhaltungspflicht der Bw. gemäß Punkt 6.2. des Mietvertrages umfasst keinesfalls eine Verpflichtung zu einer Generalsanierung des Gebäudes, sondern lediglich die Verpflichtung für

die laufende Instandhaltung und Wartung des Mietgegenstandes Sorge zu tragen (z.B. Reparatur undichter Stellen im Dach, Dichtung von Fenstern zur Vermeidung von Nässeschäden, etc). Auf die Sanierung ist vielmehr Punkt 5 des Mietvertrages anwendbar, der eine Spezialregelung für bauliche Veränderungen am Mietgegenstand vorsieht. Es besteht daher keine Verpflichtung zur Sanierung, sondern lediglich eine Berechtigung.

Der Zufluss ist daher bei den Vermietern im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erst bei Auflösung des Mietverhältnisses anzusetzen.

(ii) Höhe des Zuflusses

Nach der Rechtsprechung ergibt sich die Höhe des Vorteils aus Mieterinvestitionen, die beim Vermieter im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind, aus der Gegenüberstellung des Gebäudewertes mit Investition zu jenem ohne Investition (vgl. VwGH 20.2.1998, 96/15/0086).

Die Betriebsprüfung berechnet die Erhöhung des Gebäudewertes durch eine Gegenüberstellung des Mietzinses für das Gebäude vor Sanierung (8,80 €/m²) und einem fremdüblichen Mietzins, der nach Auffassung der Behörde nach Sanierung zu erzielen wäre (14,00 €/m²). Die Betriebsprüfung bezeichnet diese Erhöhung des Gebäudewertes – wohl aus Sicht der Bw. - als "Mietzinsersparnis". Nach den Berechnungen der Betriebsprüfung beträgt diese Mietzinsersparnis insgesamt 561.600 € [= (14 €/m² – 8,80 €/m²) x 900 m² x 12 Monate x 10 Jahre Mietvertragsdauer].

Die Betriebsprüfung übersieht vollkommen, dass die von den Vermietern an die Bw. aufgrund des Aufwandsersatzanspruches zu zahlende Ablöse in Abzug zu bringen ist.

Im vorliegenden Fall steht der Bw. gemäß Punkt 5.2 des Mietvertrages bei Beendigung des Mietverhältnisses ein Aufwandsersatzanspruch nach den Bestimmungen des § 10 MRG zu (siehe oben Punkt 1, (iii)). Es ist daher aus Sicht der Vermieter die von der Betriebsprüfung berechnete Erhöhung des Gebäudewertes um den Aufwandsersatzanspruch der Bw. gemäß Punkt 5.2 des Mietvertrages, der von den Vermietern zu tragen ist, zu vermindern. Zudem waren - wie schon ausgeführt - die Aufwendungen für den Verbindungstrakt und das Konferenzzimmer im ausschließlichen Interesse der Mieterin gelegen und konnten so niemals Gegenstand einer allfälligen Mietzinsersparnis sein.

Bei einer hypothetischen sofortigen Auflösung des Mietverhältnisses nach Fertigstellung der Sanierungsarbeiten, berechnet sich daher die so genannte "Mietzinsersparnis", d.h. die Erhöhung des Gebäudewertes, wie folgt:

Gesamtkosten	1,576.322,00 €
Verbindungstrakt und Konferenzzimmer	- 318.289,00 €
Investitionen § 10 Abs. 3 Z 1 und 3 MRG	- 244.705,75 €
Investitionen § 10 Abs. 3 Z 4 MRG	- 880.159,21 €
Mietzinsersparnis (= Erhöhung des Gebäudewertes)	133.168,04 €

Der Vorteil, der den Vermietern aus den Mieterinvestitionen zufließt, beträgt daher höchstens 133.168,04 € anstelle der von der Betriebsprüfung errechneten Erhöhung des Gebäudewertes von 561.600 €. Dieser Betrag in Höhe von 133.168,04 € wäre den Vermietern bei einer hypothetischen sofortigen Auflösung des Mietverhältnisses nach Fertigstellung der Sanierungsarbeiten zugeflossen und vermindert sich linear über den Zeitablauf, je später das Mietverhältnis aufgelöst wird.

Selbst wenn man der Ansicht der Betriebsprüfung folgt und davon ausgeht, dass der Zufluss an die Vermieter bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages bzw. der Durchführung der Sanierungsarbeiten stattfindet und nicht erst mit Auflösung des Mietverhältnisses (siehe oben Punkt 3, (i)) übersieht die Betriebsprüfung bei der Berechnung der Höhe des Zuflusses, dass nicht nur ein Einnahmenezufluss, sondern auch entsprechende Werbungskosten anzusetzen wären und zwar nach Art der Investition entweder sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand (Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand) oder über die Laufzeit des Mietvertrages zu verteiler Herstellungsaufwand (EStR Rz 6407). Da es sich bei den Sanierungsaufwendungen großteils um Instandsetzungsaufwendungen handelt, wären diese sofort abzugsfähig. Insgesamt würden sich daher keine steuerlichen Auswirkungen bei den Vermietern ergeben, da den Einnahmen aus den Mieterinvestitionen entsprechende Werbungskosten gegenüberstünden.

4. Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass der gegenständliche Mietvertrag für steuerliche Zwecke nicht anzuerkennen ist. Nach deren Rechtsauffassung stellt ein Teil der im Jahr 2003 getätigten Mieterinvestition in Höhe von 1,014.722,00 € eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die Betriebsprüfung berechnet die verdeckte Gewinnausschüttung wie folgt:

Gesamtsanierungskosten	1,576.322 €
------------------------	-------------

Mietzinsersparnis (laut Berechnung der Betriebsprüfung, fließt den Vermietern zu)	- 561.600 €
Verdeckte Gewinnausschüttung	1,014.722 €

Da der gegenständliche Mietvertrag wie oben unter Punkt 1. ausgeführt für steuerliche Zwecke anzuerkennen ist, liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Bericht Tz 7 Antrag Gegenberichtigung DBA gemäß Art 9

Dem Antrag vom 5. April 2006 auf Gegenberichtigung der durch die deutsche Betriebsprüfung aberkannten Aufwendungen gemäß Art 9 DBA wurde seitens der Betriebsprüfung nicht stattgegeben. Die Argumentation der Betriebsprüfung basiert bei dieser Feststellung teilweise auf falschen Tatsachen, welche im Folgenden nochmals richtig dargestellt werden sollen.

Zunächst ist der Betriebsprüfung zu entgegnen, dass sehr wohl eine kontinuierliche Art der Abrechnung mit der deutschen Betriebsstätte vorgelegen ist. Die Leistungsabrechnung hat sich lediglich dem zwischen 2001 bis laufend geänderten Leistungsumfang angepasst und dem Umstand Rechnung getragen, dass bis 31. März 2003 eine Betriebsstätte bestand, daher bis zu diesem Zeitpunkt eine Kostenaufteilung vorzunehmen war. Hinsichtlich der Art der weiterverrechneten bzw. aufzuteilenden Kosten hat sich in diesem Zeitraum nichts geändert - es erfolgte vor allem eine Weiterverrechnung bzw. Aufteilung von Personalaufwand und Material- und Leistungseinsatz, es wurde lediglich aufgrund des geänderten Leistungsumfangs die Art der Abrechnung angepasst.

Die Betriebsprüfung anerkennt selbst in der Niederschrift (Seite 11 erster und zweiter Satz), dass eine gewisse Kontinuität der abgerechneten Leistungen hinsichtlich Art und Umfang bestanden hat: *„Sieht man sich nun aber die abgerechneten Leistungen im Detail an, zeigt sich, dass hinsichtlich Art und Umfang im Prüfungszeitraum eine gewisse Kontinuität besteht. Immer liegt der Schwerpunkt in der Weiterverrechnung von Personalaufwand und Material- und Leistungseinsatz.“*

Diese Feststellung ist nicht mit der zentralen Aussage der Betriebsprüfung auf Seite 10 der Niederschrift *„Eine kontinuierliche Art der Abrechnung ist dabei nicht festzustellen“* vereinbar.

Weiters wurde der Tatsache nicht Rechnung getragen, dass sich sowohl die Auftragsstruktur als auch die rechtliche Struktur der deutschen GmbH ab April 2003 verändert hat. Bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen sind immer auch die Funktionen und Risiken der involvierten Unternehmen zu beachten. Kommt es zur Änderung dieser, sind auch die Verrechnungspreise anzupassen.

Auf Seite 10 letzter Absatz der Niederschrift heißt es: Nach der 2003 erfolgten Umstrukturierung wurden laut Buchhaltung zunächst wiederum Personalkosten in Höhe von 1,039.500 € (laut Buchhaltung 100% für die Geschäftsführer) weiterverrechnet, erst nachträglich erfolgte eine Umqualifizierung auf erbrachte Leistungen aufgrund einer vom Unternehmen selbst erstellten Aufgliederung nach Stunden.

Die im Jahr 2003 angefallenen Personalkosten für die Geschäftsführer betrugen weniger als die Hälfte von 1,039.500 €, der Klammerausdruck unter Pkt. b) „laut Buchhaltung 100% für die Geschäftsführer“ ist somit nicht zutreffend. Die Betriebsprüfung schließt dies aus dem Buchungstext „abc“. Dieser Text ist in der Tat verkürzt und damit missverständlich und verleitete die Betriebsprüfung zur unzulässigen Annahme einer nachträglich erfolgten Umqualifizierung. Der Betrag wurde aufgrund der geleisteten Stunden sowohl der Geschäftsführer als auch anderer Mitarbeiter ermittelt. Darüber hinaus wurden weitere Pauschalbeträge der Betriebsstätte München angelastet.

Eine Umstellung der Abrechnung im Jahr 2004 erfolgte nicht, da ebenso wie 2003 Leistungen, wie Personal, EDV etc.). angelastet bzw. verrechnet wurden. Das Abgehen vom ganzjährigen Abrechnungsmodus auf einen vierteljährlichen bedingt noch keinen Bruch der Abrechnungskontinuität, da lediglich der Abrechnungszeitraum nicht jedoch die Methode der Preisermittlung geändert wird.

In den geprüften Jahren 2003 und 2004 erfolgte daher eine kontinuierliche Verrechnung von Kosten an die deutsche Schwestergesellschaft.

Nachfolgende Tabelle soll das Verhältnis zwischen Umsatz und Personalaufwand in den Jahren 2003 bis 2004 darstellen.

			Wien	München
Umsatzerlöse in TSD EUR	2003	32.018	18.514	13.504
Personalaufwand in TSD EUR	2003	1.889	1.021	868
Weiterverrechnete Personal-Kosten in TSD EUR ohne Aufschlag rd.	2003		-519	519
Nettopersonalaufwand in TSD EUR	2003		502	1.387
Aufschlag in TSD EUR	2003			519
Personalaufwand gesamt in TSD EUR	2003		502	1.906
	2003	5,9%	2,7%	14,1%
	2004	13.032	1.503	11.529
Personalaufwand in TSD EUR	2004	1.675	826	849
Weiterverrechnete Kosten in TSD EUR ohne Aufschlag rd.	2004		-410	410
Nettopersonalaufwand in TSD EUR	2004		416	1.259
Aufschlag in TSD EUR	2004			410
Personalaufwand gesamt in TSD EUR	2004		416	1.669
Personal in % der Umsatzerlöse	2004	12,8%	50,3%	14,5%

Zum Jahr 2003:

Im Jahr 2003 beträgt der Personalaufwand nach Aufteilung der Personalkosten in Wien 2,7% der dort erzielten Umsätze und in München 14,1% der dort erzielten Umsätze.

Im Jahr 2003 wurde in Deutschland eine Schwestergesellschaft gegründet. Bis dahin wurde der deutsche Markt über eine Betriebsstätte der operativen österreichischen Gesellschaft, nunmehr Muttergesellschaft, bearbeitet.

Die Aufteilung der Personalkosten erfolgte ab dem Jahr 2003 auf der Grundlage eines zwischen der österreichischen Gesellschaft und ihrer deutschen Schwestergesellschaft geschlossenen Vertrages, welcher der Betriebsprüfung auch vorgelegt wurde (Leistungsvereinbarung vom 17. September 2003). Die Weiterverrechnung der Personalkosten erfolgte auf Basis der von den österreichischen Mitarbeitern in Deutschland geleisteten Arbeitsstunden unter Zugrundelegung der vom Fachverband Werbung und Marktkommunikation der Wirtschaftskammer Wien empfohlenen Honorarsätze für Event-Marketer zuzüglich 100% Gewinnaufschlag. Weiters wurden Pauschalen für Konzeptionen und Recherche, Büroarbeiten, Serverbereitstellung und Reisekosten in Rechnung gestellt.

Die Orientierung an den empfohlenen Honorarsätzen für Event-Marketer wurde bewusst gewählt, da man eine fremdübliche Verrechnung der nach Stunden abrechenbaren Leistungen mit der Tochtergesellschaft vornehmen musste. Lediglich für nicht nach Stunden abrechenbare Leistungen wurden mangels Vorgaben in diesen Honorarrichtlinien Pauschalen in Rechnung gestellt.

Der Grund dafür, dass der Anteil der Personalkosten in München höher ist als der Anteil der Personalkosten in Wien, liegt darin, dass in diesem Jahr Arbeitsleistungen vieler Wiener Mitarbeiter in hohem Ausmaß in Zusammenhang mit der Bearbeitung des deutschen Marktes erbracht wurden und daher von der deutschen Schwestergesellschaft getragen werden mussten.

Zum Jahr 2004:

Im Jahr 2004 kam es zu einem Umsatzeinbruch in Österreich. Die Personalkosten in Wien scheinen bezogen auf den niedrigen Umsatz mit 50,3% überproportional hoch. Tatsächlich ist der Personalaufwand betragsmäßig aber annähernd gleich geblieben, weil kein Personal abgebaut wurde und auch der Arbeitseinsatz in Österreich annähernd gleich war. In München ist der Anteil der Personalkosten im Jahr 2004 bezogen auf den dortigen Umsatz mit 14,5% annähernd gleich wie im Vorjahr.

Die deutsche Finanzverwaltung führte im Jahr 2005 eine Betriebsprüfung für das Jahr 2003 bei der deutschen Schwestergesellschaft durch. In Zusammenhang mit der Weiterverrechnung von Leistungen an die deutsche Schwestergesellschaft in Höhe von 1,039.520 € beanstandete die deutsche Betriebsprüfung, dass

1. Pauschalen abgerechnet wurden, die nicht vereinbart wurden und auch nicht den event-Marketing-Richtlinien entsprechen und
2. eine Abrechnung, die nur eine Stundenanzahl x Stundensatz enthält, nicht den erhöhten Nachweispflichten bei Auslandsbezug genügt. Vorzulegen sind Tätigkeitsnachweise bei Leistungsverrechnungen sowie Ausgabennachweise bei Kostenverrechnungen. Auf die Bedachtnahme der Umstände des Einzelfalls wurde hingewiesen.

Im Betriebsprüfungs-Bericht des Finanzamtes München wird zum Punkt der Hinzurechnung von 83.000 € nur mehr folgendes vermerkt: Nicht verrechnungsfähige Kosten bzw. Mehrfachbelastungen wurden mangels detaillierter Unterlagen/Aufzeichnungen mit 83.000 € geschätzt.

Mit nicht verrechnungsfähigen Kosten kann die deutsche Betriebsprüfung wohl nur die nicht vereinbarten Pauschalen gemeint haben. Insofern ist der Ausdruck „nicht verrechnungsfähige Kosten“ nicht korrekt, da auch Pauschalen durchaus verrechnungsfähig sind. Die vermuteten Mehrfachbelastungen konnten von der Bw. nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden. Insofern dürfte ein klarer Verrechnungspreisverstoß vorliegen, der zu Recht zu einer Gewinnkorrektur seitens der deutschen Finanzbehörde und damit auch zu einer effektiven wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führte. Die deutsche Betriebsprüfung hat daher keine willkürliche Korrektur der Verrechnungspreise vorgenommen.

Den Ausführungen im Antrag auf Gegenberichtigung sowie in der Niederschrift von Seite 13 letzter Absatz bis Seite 15 letzter Absatz vor „Rechtliche Würdigung“ ist mit folgenden Einschränkungen nichts hinzuzufügen.

a) Am Schluss des 4. Absatzes auf Seite 14 ist der letzte Satz folgendermaßen zu berichtigen: *„Zur Klarstellung weisen wir darauf hin, dass sämtliche Leistungen aller Dienstnehmer der e-gmbh Wien, welche nicht an die Schwestergesellschaft e-gmbh, München, weiterverrechnet wurden, ausschließlich die österreichische Schwestergesellschaft betreffen.“* Dieser Satz aus der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Mai 2006 bezog sich auf die Mail-Anfrage der Betriebsprüfung vom 5. Mai 2006: „Kann nachgewiesen werden, dass die laut detaillierter Aufstellung des Unternehmens in Deutschland erbrachten und von der deutschen Finanzverwaltung nicht anerkannten Leistungen die österreichische Schwestergesellschaft betreffen?“

b) Auf Seite 15, zweiter Satz: „*Folgerichtig habe die österreichische Gesellschaft diesen Betrag im Gutschriftsweg für 2003 in Rechnung gestellt, was im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung zu berücksichtigen ist.*“

Dies ist ein Irrtum, da die österreichische Gesellschaft von der positiven Erledigung des Antrages auf Gegenberichtigung ausgeht und demnach KEINE Gutschrift über den fraglichen Betrag ausgestellt hat.

Zur rechtlichen Würdigung auf Seite 15ff der Niederschrift wird folgendes festgestellt:

Richtig ist, dass der die Gegenberichtigung vorzunehmende Staat diese dann vorzunehmen hat, wenn er zum Schluss gekommen ist, dass der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen des freien Marktes erzielt worden wäre.

Sowohl im beantragten Verfahren als auch in einem Verständigungsverfahren ist Voraussetzung für eine Gegenberichtigung die Einigkeit über die Erstberichtigung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

Einigkeit dem Grunde nach bedeutet Einigkeit über die Qualifikation des zu berichtigenden Betrages. Dass es sich hierbei um die Weiterverrechnung von Dienstleistungen handelt, ist unstrittig und wird von beiden Finanzverwaltungen so qualifiziert.

Einigkeit über die Höhe verlangt eine übereinstimmende Anwendung des „arm's length“ Grundsatzes unter Beachtung auch der Grundsätze über den Vorteilsausgleich. Die Höhe wurde nun von der deutschen Finanzverwaltung mit 83.000 € festgesetzt.

Dass es sich im vorliegenden Fall um eine pauschale Schätzung handelt, der wie ein Sicherheitszuschlag zu werten ist, entspricht keineswegs den Tatsachen. Die deutsche Betriebsprüfung spricht von abgerechneten Pauschalen, die nicht vereinbart wurden. Auf der Leistungsabrechnung sind als Pauschalen angeführt:

Konzeption & Recherche	170.000,00 €
Reisezeitaufwand	13.300,00 €
Sekretariatsarbeiten	13.200,00 €
Konsolidierungsarbeiten	9.000,00 €
Serverbereitstellung und Pflege, inkl. Konfiguration	20.000,00 €

PR-Tätigkeit	28.000,00 €
Summe	253.500,00 €

Es wurde weder von der deutschen Betriebsprüfung noch von der Bw. bezweifelt bzw. in Abrede gestellt, dass die Leistungen tatsächlich erbracht wurden. Vielmehr wurde aufgrund der fehlenden Dokumentation und der realistischen Möglichkeit einer überhöhten Weiter- bzw. einer Doppelverrechnung im Zuge der stundenweisen Verrechnungen eine Kürzung der Pauschalen um 83.000 € vorgenommen und letztlich von der Bw. aus den im Antrag angeführten Gründen akzeptiert. Der Betrag von 83.000 € wurde somit sowohl von der deutschen Finanzbehörde als auch vom Unternehmen selbst letztlich als Verrechnungspreisverstoß angesehen.

Die ursprüngliche Leistungsabrechnung führte daher zu einer Gewinnverlagerung nach Österreich, welche die deutsche Betriebsprüfung mit der Nichtanerkennung eines Teils von verrechneten Pauschalen sowie vermuteter Mehrfachbelastungen unterbunden hat.

Die Aussage der Betriebsprüfung auf Seite 16, vorletzter Absatz *„dass die beantragte Gewinnkorrektur im Vergleichszeitraum 2004 in Österreich überhaupt zu einem negativen Ergebnis führen würde, ist daher angesichts der offenkundigen Ähnlichkeit der den Weiterverrechnungen zugrunde liegenden Leistungen und mangels anderer Anhaltspunkte ein wichtiges Indiz dafür, dass es die von der deutschen Behörde zwar nicht begründete, wohl aber vermutete Gewinnverlagerung gar nie gegeben hat“*, entbehrt jeder Grundlage.

Es liegt von der Betriebsprüfung keine Berechnung vor, wie sie zu einem negativen Betriebsergebnis im Jahr 2004 in Höhe von - 36.700 € kommt. Es ist anzunehmen, dass die Betriebsprüfung wiederum unzulässigerweise von einem Jahresgewinn nach Steuern und Rücklagenbewegung, sogar inkl. Zuweisung zur freien Rücklage, ausgeht (siehe Begründung zur Berufung PEH-GmbH).

Die Heranziehung des Jahres 2004 zur Klärung der Frage, ob die Verrechnungspreiskorrektur der deutschen Betriebsprüfung im Jahr 2003 zu Recht erfolgte, ist nach Ansicht der Bw. nicht zielführend.

Selbst wenn man von einer notwendigen Korrektur im Jahr 2004 ausgeht, wäre die Höhe dieser Korrektur entsprechend zu ermitteln.

Aus einem allfälligen Verlust im Jahr 2004 - welcher gar nicht Gegenstand der Berichtigung ist - kann nicht geschlossen werden, dass die Berichtigung der deutschen Betriebsprüfung im Jahr 2003 zu Unrecht erfolgte.

Eine „gerechte“ bzw. korrekte Leistungsabrechnung zwischen verbundenen Unternehmen kann selbstverständlich auch zu Verlusten der einen oder anderen Gesellschaft führen.

„Wenn aber ein fremdes Unternehmen für einen ausländischen Partner Leistungen erbringt und diese nicht zumindest kostendeckend kalkuliert, wird wohl von einer Leistungsverrechnung, die Kriterien der Fremdüblichkeit erfüllt, keine Rede sein,“
(Niederschrift Seite 17 erster Absatz, letzter Satz).

Wie sich die Betriebsprüfung aus der Abrechnung 2003 sowie den Abrechnungen 2004 beigefügten Leistungsdokumentationen überzeugen hätte können, betragen die Aufschläge zum Teil mehr als 100%. Im Jahr 2003 verbleibt trotz Nichtanerkennung von Pauschalen ein beträchtlicher Gewinnaufschlag von rund 90%.

Die Konstruierung einer mangelnden Kostendeckung in beiden Jahren ist somit von vornherein zum Scheitern verurteilt. Die Betriebsprüfung dürfte im Eifer, in den Vorgängen im Jahr 2004 Unterstützung für ihre ablehnende Haltung zur Gegenberichtigung zu finden, verkannt haben, dass es sich im Jahr 2003 gerade nicht um das Problem einer zu niedrigen, sondern um eine überhöhte Leistungsverrechnung handelt.

„Ausdrücklich ausgenommen von korrespondierenden Gegenberichtigungen sind nach herrschender österreichischer Rechtsmeinung jedenfalls Gewinnerhöhungen wegen festgestellter Verstöße gegen den Fremdverhaltensgrundsatz, die einseitig und ohne Beachtung der Folgewirkungen beim nahe stehenden ausländischen Unternehmen durchgeführt werden. Einseitig wird eine derartige Gewinnerhöhung logischerweise vor allem dann sein, wenn sie beim verbundenen Unternehmen im anderen Vertragsstaat aus Gewinnen Verluste macht und womöglich auch bezüglich des Verhältnisses Umsatz-Einsatz-Personalaufwand Kennzahlen zur Folge hat, die die im § 163 BAO formulierte Richtigkeitsvermutung der vorgelegten Bücher in Zweifel ziehen würden“ (siehe Niederschrift Seite 17 letzte zwei Sätze).

Da weder im Jahr 2003 noch im Jahr 2004 die in diesem Absatz angeführten Folgen der Gegenberichtigung eingetreten sind, steht einer positiven Erledigung des Antrages auf korrespondierender Gegenberichtigung nichts im Wege.

Wie bereits oben angeführt, entsteht aus der Leistungsbeziehung mit der deutschen Schwestergesellschaft aufgrund der Gewinnaufschläge keinesfalls ein Verlust.

Art. 9 Abs. 2 begründet für den jeweils anderen Vertragsstaat die abkommensrechtliche Verpflichtung zu einer Gegenberichtigung, wenn der eine Vertragsstaat zutreffenderweise eine Gewinnberichtigung zu seinen Gunsten durchführt und diese Gewinnberichtigung mit dem

Ansatz eines zu hohen und nicht mit Art. 9 Abs. 1 korrespondierenden Gewinnes in dem anderen Vertragsstaat übereinstimmt. Der zu einer Gegenberichtigung verpflichtete andere Vertragsstaat kann autonom prüfen, ob der eine Vertragsstaat Art. 9 Abs. 1 zutreffend angewendet hat.

Auf Seite 16 zweiter Absatz der Niederschrift stellt sich zwar die Betriebsprüfung die Frage:

- a) ob die abgerechneten Leistungen tatsächlich erbracht worden sind und
- b) ob ihr in Rechnung gestellter Gegenwert auch von einem unbeteiligten Dritten übernommen worden wäre.

Weder die deutsche Betriebsprüfung noch die Bw. haben die Erbringung der verrechneten Leistungen verneint, jedoch aufgrund der fehlenden Dokumentation der pauschal verrechneten Leistungsteile Zweifel eingestanden, dass deren Gegenwert in der verrechneten Höhe von einem unbeteiligten Dritten übernommen worden wäre. Aufgrund dieses Verstoßes gegen den Fremdverhaltensgrundsatz wurden die Aufwendungen durch die deutsche Betriebsprüfung gekürzt.

Es würde dem Ziel und Zweck des zwischen Deutschland und Österreich bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens widersprechen, wenn man die durch die Feststellungen der deutschen Betriebsprüfung entstehende Doppelbesteuerung nicht beseitigt.

Abschließend wird hingewiesen, dass der Sachverhalt in wesentlichen Fragen nicht richtig dargestellt wurde. Die darauf aufbauende rechtliche Würdigung ist nicht nachvollziehbar, zumal sie lediglich viele Sachverhaltsfragen in widersprüchlicher Weise wiederholt darstellt und die Schlussfolgerungen somit willkürlich sind.

Da die Voraussetzungen für den Antrag auf Gegenberichtigung gegeben sind, ersucht die Bw. bei korrekter rechtlicher Würdigung der tatsächlichen Sachverhalte dem Antrag stattzugeben und die steuerliche Bemessungsgrundlage um 83.000 € zu vermindern.

Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 14. März 2008

Zur Verletzung der Verfahrensgrundsätze ist anzumerken, dass, obwohl in den 2.660 Seiten umfassenden Arbeitsbogen Einsicht genommen wurde, keinerlei Nachweis darüber geführt wird, worauf der Vorwurf der Verletzung der Bestimmungen des § 115 BAO beruhen soll. Das Wort „Eindruck“ ist in diesem Zusammenhang zu beachten. Anstatt sich die Mühe zu machen, sich mit der umfangreichen Arbeit, die die Betriebsprüfung im nicht gerade dünnen Arbeitsbogen dokumentiert hat, auseinanderzusetzen, zieht man sich auf einen „Eindruck“

zurück. Daraus aber einen Verfahrensmangel der Betriebsprüfung abzuleiten, ist nicht nachvollziehbar.

Ad) Umsatzsteuer: CT

Unbestritten ist, dass CT zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges über keine UID-Nummer verfügt. Weiters wurde auch im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, dass in diesem Zusammenhang die als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug zu erfüllenden Sorgfaltspflichten nicht beachtet wurden und dass auch ein Handeln im guten Glauben ausgeschlossen werden kann. Nach den konkreten Verhältnissen des Einzelfalls bedeutet dies, dass bei Aufnahme der Geschäftsbeziehung eine Firmenbuch- oder UID-Abfrage bzw. Vorlage einer Kopie des UID-Bescheides des Leistenden - wohl dann zuzumuten ist, wenn ein Unternehmer auf einer Rechnung, die nach dem Jahr 2003 ausgestellt wurde, keine UID-Nummer anführt (vgl. auch SWK 3/2008, Achatz, S. 886a, SWK 3/2007, Taucher, S. 074a). Tatsächlich wurde der Rechnungsaussteller trotz fortgesetzter Geschäftsbeziehung nicht einmal auf diesen Mangel aufmerksam gemacht. Dass CT nun nach Beginn der Betriebsprüfung eine UID-Nummer beantragt hat, erscheint angesichts der Tatsache, dass er die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung schuldet, nicht wesentlich und ändert auch nichts mehr an der Nichtzulässigkeit des Vorsteuerabzugs. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang die Ableitung der Feststellung aus dem Arbeitsbogen und zwar von den Seiten 1.093 - 1.099, 1.107, 2.344 - 2.347, sowie 2.496.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 UStG 1994 die Angabe der UID-Nummer eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist. Richtig ist, dass im Sinne Rz 1554 dieser Mangel unter Setzung einer angemessenen Frist ergänzt werden kann. Da die UID-Nummer erst im Jahr 2007 vom Finanzamt zugewiesen wurde, kann auch die ursprüngliche Rechnung nicht ergänzt werden. Eine Firmenbuchanfrage bzw. Finanzamtsanfrage betreffend Vorliegen einer UID-Nummer ist eine zumutbare Maßnahme, die gewährleisten soll, dass der Leistungsempfänger alles getan hat, um in den Genuss der im Gesetz vorgesehenen Vertrauensschutzregelung zu gelangen.

Ad) Beurteilung des gegenständlichen Mietvertrages

(i) Zum Erfordernis der Schriftlichkeit

Das der Betriebsprüfung vorgelegte Schreiben der Anwaltskorrespondenz, datiert mit 27. Dezember 2002 und Eingangsstempel 30. Dezember 2003 bei der Fa. a, r GmbH belegt, dass der Eingang der Anwaltskorrespondenz erst ein Jahr später der Bw. vorlag. Dieser Eingangsstempel ist auf der der Berufungsschrift beigefügten Anlage 3 nicht ersichtlich. Richtig ist, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsinhalte sowie des

Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich ist. Der von der Betriebsprüfung dargelegte Sachverhalt zeigt jedoch auf, dass dies im gegenständlichen Fall nicht vorliegt:

Bei einem befristeten Mietvertrag ist Schriftlichkeit gesetzlich vorgesehen. Dieses gesetzliche Erfordernis wird auch in den vorgelegten Vertragsmustern (Anlage 4) festgehalten: "Die Befristung ist allerdings nur rechtswirksam, wenn sie schriftlich erfolgt."

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung, dass gerade im Bereich der Bestandsverträge diese Vorgehensweise (mündlicher Vertrag) häufig und sogar in den Gebührenrichtlinien als Möglichkeit für einen nicht Gebühren auslösenden Vertragsabschluss festgehalten ist, ist entgegenzuhalten, dass angesichts der gegenständlichen Sachlage Schriftlichkeit geboten und fremdüblich ist.

Im Zusammenhang mit der Schriftlichkeit von Mietverträgen wird auf das Erkenntnis des VwGH 2001/15/0081 verwiesen, wonach das Fehlen schriftlicher Mietverträge als Indiz einer von Anfang an nicht fremdüblichen Leistungsbeziehung zu werten ist, woran auch der in der Beschwerde enthaltene Hinweis auf ein auch zwischen Fremden nicht ungewöhnliches Unterbleiben einer schriftlichen Vertragserrichtung zur Vermeidung von Gebühren nichts ändere.

Zweifelhaft erscheint auch, ob in der kurzen Zeit zwischen Erwerb der Liegenschaft (Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002) und mündlichen Mietvertrag vom 27. Dezember 2002 bereits alle Kostenbestandteile der zukünftigen Sanierungsmaßnahmen bekannt waren, um eindeutig klare Vertragsregelung zu gewährleisten.

(ii) Zur Nichtanerkennung wegen Nachträglichkeit

Die Mietzinszahlungen im Jahre 2003 wurden laut Konto wie folgt verbucht:

28.5.2003: Miete 5/2003	10.000 €
31.5.2003: Miete 1-3/2003	30.000 €
31.5.2003: Miete 4/2003	10.000 €
30.6.2003: Miete 6/2003	10.000 €
28.7.2003: Miete 7/2003	10.000 €
28.8.2003: Miete 8/2003	10.000 €
29.9.2003: Miete 7/2003	10.000 €

28.10.2003: Miete 9/2003	10.000 €
28.11.2003: Miete	10.000 €
29.12.2003: Miete	10.000 €
31.12.2003: Mietrückzahlung	- 24.000 €
Summe	96.000 €

Mit Rechnungslegung vom 30. März 2004 in Höhe von 96.000 € zuzüglich 20% USt in Höhe von 19.200 € wurde die Vorsteuer geltend gemacht.

Die Betriebsprüfung sieht diese Abwicklung als Indiz - trotz Erklärungsversuche in der Berufungsschrift - für unklare Vertragsverhältnisse zum Zeitpunkt des mündlichen Mietvertrages vom 27. Dezember 2002.

Weiters konnten die genauen Vertragsinhalte bezüglich der zu leistenden Mieterinvestitionen noch nicht bekannt gewesen sein, da erst im Laufe des Jahres 2003 die gewünschten Sanierungsmaßnahmen geplant wurden (Einreichplan 24. Juni 2003).

(iii) Zur Fremdüblichkeit von Punkt 5.2 des Mietvertrages

Die vorgelegten Musterverträge sollen belegen, dass es durchaus fremdüblich sei, die Aufwandersatzpflicht im Sinne des § 10 MRG auch für Geschäftsräumlichkeiten im Mietvertrag festzuhalten. Dies wird grundsätzlich nicht bestritten. Der von der Betriebsprüfung eingehend ermittelte Sachverhalt zeigt jedoch, dass der Aufwandersatz für die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen (der Art und betragsmäßigen Höhe nach) nicht durch einen Verweis auf § 10 MRG eindeutig regelbar ist. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Zu den in der Berufungsschrift ausgeführten Einwendungen, dass die Betriebsprüfung nicht schlüssig darlegen konnte, warum ein Aufwandersatzanspruch nach § 10 MRG für die gegenständlichen Sanierungsarbeiten nicht zulässig sein soll, wird wiederholt Stellung genommen: Die Frage der Betriebsprüfung, welcher Teil der Sanierungsmaßnahmen auf § 10 Abs. 3 Z 1 - 3 und welcher Teil auf Z 4 entfällt, wurde in einer Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei WT vom 26.5.2006 wie folgt erläutert: "Insgesamt ist daher festzuhalten, dass die von der Bw. getätigten Investitionen in Höhe von circa 1,100.000 € dem Aufwandersatzanspruch nach § 10 MRG zugänglich sind und daher keinesfalls eine - wie von der Betriebsprüfung als Indiz für die Fremdunüblichkeit des gegenständlichen Mietvertrages ins Treffen geführte - unklare Regelung über den Aufwandersatz vorliegt.

Dieser ist vielmehr eindeutig abgrenzbar." In der Gegenäußerung der steuerlichen Vertretung vom 6. Juni 2007 und in einem Schreiben der Kanzlei WT werden vorgenannte Investitionskosten von 1.100.000 € insoweit korrigiert, als es sich noch um eine Schätzung anhand von Bauplänen gehandelt hätte. Der tatsächlich ablösbare Wert der Investitionen im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 4 MRG sei 975.570 €. Die vorgelegte Berechnung (Schätzung aus den Sanierungskosten) ergibt folgendes Bild:

-) § 10 Abs. 3 Z 1 - 3 (10 Jahre AfA): 244.705 €

-) § 10 Abs. 3 Z 4 (20 Jahre AfA): 880.159 €, abgezinst bis 2012: 440.079 €
(= Ablöseanspruch)

Diese Berechnung ergibt einen anderen Betrag als jenen, der in der Vorhaltebeantwortung genannt wird. Dies deutet darauf hin, dass man sich erst im Zuge der Betriebsprüfung mit diesem Problem auseinandergesetzt hat.

Die Betriebsprüfung erkennt durch die verschiedenen genannten abweichenden Beträge ein Indiz für die unklare Gestaltung und nicht eindeutig fixierten Vertragsbedingungen des Mietverhältnisses. Erkennbar ist weiters der Versuch, im Nachhinein (im Betriebsprüfungsverfahren) Teile der Gebäudeinvestitionen dem § 3 Abs. 1 Z 4 MRG zuzuordnen. Darüber hinaus vertritt die Betriebsprüfung den Standpunkt, dass diese „geschätzte“ Zuordnung in § 3 Abs. 1 Z 4 MRG-Investitionen nicht der gesetzlichen Regelung entspricht. Bei der Ziffer 4 handelt es sich um eine Generalklausel, die sehr eng zu sehen ist, da als "gleich wesentliche Verbesserungen" nur solche anzusehen sind, die in ihrer Bedeutung, aber auch in ihrer Art nach den in Abs. 3 Z 1-3 ausdrücklich genannten gleichkommen. (Würth-Zingher-Kovanyi, Miet- und Wohnrecht, 21. Auflage, S.118, 119).

Der Hinweis auf die (subsidiäre) Anwendung der allgemeinen Bestimmung des ABGB (insbes. § 1097 iVm § 1037 ABGB) wird nicht bestritten, jedoch zeigt sich auch in diesem Fall, dass erst durch ein gerichtliches Verfahren bei Beendigung des Mietverhältnisses der Zeitwert des Aufwandsersatzanspruchs geschätzt werden muss. Die Einwendungen und Berechnungen der steuerlichen Vertretung basieren jedoch auf den Bestimmungen des MRG: Trennung im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 1 - 3 und Z 4 MRG und Ersatzanspruch durch Abzinsung der § 10 Abs. 3 Z 4 MRG-Investitionen auf 440.079 € im Jahre 2012. Vereinbarungen und Berechnungsgrößen über einen Zeitwert im Jahre 2012 nach ABGB wurden nicht eingewendet. Einander fremd gegenüberstehende Vertragspartner würden ein solch unsicheres Ergebnis bei Beendigung des Mietverhältnisses nicht von vornherein in Kauf nehmen, sondern genaue vertragliche Vereinbarungen bereits bei Beginn des Mietverhältnisses darüber treffen.

Der Standpunkt der steuerlichen Vertretung, dass die Herstellung des An- und Zubaus für einen potentiellen Nachmieter nicht verwertbar erscheint, ist spekulativ. Ebenso können beide Gebäude getrennt vermietet und der Verbindungstrakt als gemeinsamer Eingang benützt werden. Darüber hinaus konnte sich die Betriebsprüfung bei der Besichtigung der Räumlichkeiten davon überzeugen, dass trotz Sanierung der Villen eine private Nutzung ohne großen Aufwand jederzeit wieder möglich erscheint.

Die Liegenschaftsbewertung durch das Gutachten vom 29. Jänner 2004 ist insoweit unplausibel und nicht nachvollziehbar, als es einerseits im Befund von einem sanierten Gebäude ausgeht, andererseits jedoch bei der Ertragswertmethode einen Mietzins ansetzt, der sich auf das Altgebäude bezieht. Der geschätzte Ertragswert der Liegenschaft (auf Basis des Altgebäudes) ist somit 1,747.392 €. Der tatsächliche Kaufpreis der Liegenschaft war 1.271.775 €.

Zur Untermauerung der Fremdüblichkeit wird ausgeführt, dass die P-G-H. mit 3. November 2005 einen Anteil von 70 % an der Bw. gekauft hat und sämtliche Verträge der Bw. und wesentliche Geschäftsvorgänge im Rahmen einer Due Diligence Prüfung überprüft wurden. Die Betriebsprüfung sieht das nicht als Nachweis für Fremdüblichkeit von Rechtsbeziehungen, da alle Aufwendungen in den Jahren 2003 und 2004 getätigt wurden und die neuen Anteilsinhaber dadurch nicht belastet waren. Vielmehr haben sie ein saniertes Gebäude zu einem niedrigen Mietzins zur Verfügung.

Ad) Trennung von Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand

Bei den von der Bw. getätigten Sanierungsarbeiten handelt es sich um Mieterinvestitionen, die auf die voraussichtliche Nutzungsdauer - höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer - abzuschreiben sind. Die Betriebsprüfung erkennt jedoch in der fremdunüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses in Zusammenhang mit den getätigten Sanierungsaufwendungen eine verdeckte Ausschüttung bzw. eine Mietzinsersparnis. Somit steht die Aktivierungspflicht der Mieterinvestitionen (bzw. die Trennung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand) nicht zur Beurteilung.

Ad) Mieterinvestitionen - Erfassung als Einkünfte aus Vermietung bei den Vermietern

In der Berufungsschrift wird eingewendet, dass die Vorteile aus Investitionen der Bw. als Mieterin, die dem Vermieter unentgeltlich zukommen, erst bei Beendigung des Mietverhältnisses zufließen, wenn der Mieter (Bw.) zur Vornahme berechtigt, aber nicht verpflichtet ist.

Die Sachverhaltsermittlung der Betriebsprüfung ergab jedoch, dass die Sanierungsmaßnahmen im Rahmen eines Mietverhältnisses getätigt wurden, das unklare und fremdunübliche Bestandteile aufweist. Das Gesamtbild deutet darauf hin, dass die Abwicklung im Lichte des Naheverhältnisses Gesellschaft - Gesellschafter zu sehen ist und daher die Tatsache der "Freiwilligkeit" von Mieterinvestitionen und damit verbunden der Zufluss bei Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erst bei Beendigung des Mietverhältnisses nicht feststellbar ist. Die Betriebsprüfung bezweifelt den Ersatzanspruch auf Grund § 10 MRG und stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung fest. Der vorliegende Sachverhalt spricht dafür, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mieterinvestitionen bereits bei Vornahme der Investitionen als Mietzinsvorauszahlung dem Vermieter zuzurechnen ist.

Ein weiteres Indiz, dass der Zufluss (wirtschaftliche Verfügungsmacht) bereits im Sanierungszeitraum erfolgte, ist, dass die vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen nicht mehr zurückgenommen werden können. Es ist unplausibel und nicht anzunehmen, dass der Mieter den ursprünglichen Zustand bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder herstellen wird. Wenn nach Ablauf des Mietvertrages die Ein- bzw. Umbauten entschädigungslos bzw. zu einem deutlich unter dem Zeitwert liegenden Preis auf den Grundstückseigentümer übergehen, hat der Mieter das zeitlich befristete Nutzungsrecht, jedoch allerdings nicht sämtliche Ertragschancen (inkl. Veräußerungsgewinn). In diesem Fall sind diese Investitionen in Form eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens als vorausbezahlte Miete zu behandeln. Somit fließen dem Vermieter die Vorteile aus dem Mietverhältnis in Form der Mietzinsvorauszahlungen im Vertragszeitraum zu.

(ii) Höhe des Zuflusses

Die Betriebsprüfung geht davon aus, dass die Herstellungskosten für den Verbindungsgang und den Zubau sehr wohl werterhöhend sind und einen Vermögensvorteil darstellen, der den Gesellschaftern zuwächst. Den hypothetischen Berechnungen in der Berufungsschrift kann die Betriebsprüfung nicht folgen. Die Schätzung der Höhe des Zuflusses in Form von Mietzinsvorauszahlungen auf 10 Jahre basiert auf einer Schätzung im Sinne des Betriebsprüfungsberichtes. Der Einwand, dass es sich um Instandsetzungsaufwendungen handelt, diese bei der Vermieterin sofort abzugsfähig wären und sich daher keine steuerliche Auswirkung ergäbe, geht insoweit ins Leere, als die Aufwendungen der Bw. als Mieterin in Form der Mietzinsersparnis (Aktivierung) und Auflösung über 10 Jahre trägt. Zu dem Einwand in der Berufungsschrift, dass die von den Vermietern an die Bw. aufgrund des Aufwandersatzanspruches zu zahlende Ablöse in Abzug zu bringen ist, wird darauf verwiesen, dass dieser Aufwandersatzanspruch von der Betriebsprüfung nicht anerkannt wird (siehe verdeckte Gewinnausschüttung).

Die in der Berufungsschrift vorgenommene Berechnung der Mietzinsersparnis in Höhe von 133.168 € basiert auf der Annahme, dass

-) der Verbindungstrakt und Zubau (318.289 €) bei Beendigung des Mietverhältnisses unentgeltlich ins Eigentum der Vermieter übergeht (kein Aufwandsersatzanspruch)
-) für Investitionen im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 1-3 MRG (244.705 €) und
-) für Investitionen im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 4 MRG (880.159 €)

ein Aufwandsersatzanspruch bei Beendigung des Mietverhältnisses besteht. Diesen Annahmen kann sich die Betriebsprüfung nicht anschließen.

Die Schätzung der Betriebsprüfung der Mietzinsersparnis berücksichtigt einen fremdüblichen Mietpreis (Marktpreis) für die Vertragsdauer von 10 Jahren und stellt diesen Investitionskosten (in Form von Mietzinsersparnis) gegenüber.

Verdeckte Gewinnausschüttung

Aus dem oben ausführlich dargestellten Sachverhalt und der sich daraus ergebenden rechtlichen Würdigung ist abzuleiten, dass die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung im Sinne der Berechnung laut Niederschrift wie folgt vorliegen:

-) Eigentums- und Nahebeziehung zu einer Körperschaft (100%ige Muttergesellschaft ist die PEH-GmbH) bzw. zu den Privatstiftungen (Anteil 50 % P-PS und 50 % C-PS)
-) Objektives Tatbild der Anteilsinhaber
-) Subjektives Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung

Antrag Gegenberichtigung DBA

Hinsichtlich der kontinuierlichen Art der Weiterverrechnung wird von der Betriebsprüfung folgendes ergänzt:

Festzuhalten ist, dass die Einforderung der allgemeinen und aus dem Gesetz abgeleiteten Kontinuität der Abrechnung von Leistungen nichts damit zu tun hat, dass besondere Leistungen ihrer Art und ihres Umfangs nach kontinuierlich anfallen. Es ist geradezu logisch, dass hinsichtlich der Leistungen, die zwischen Österreich und Deutschland verrechnet werden, auch bei Umstrukturierung der Unternehmensgruppe Kontinuität, was Art und Umfang betrifft, bestehen muss, wogegen die Betriebsprüfung im Bericht klar dargestellt hat, dass bei der Abrechnung dieser ähnlich gelagerten Leistungen dagegen auch bei Kontinuität in der Rechtsform variiert wurde. Weiters ist festzuhalten, dass die von der Bw. vertretene Rechtsansicht, dass ein außerbetrieblicher Vergleich mit den nach der Umstrukturierung

entstandenen deutschen und österreichischen Vorgängerbetriebsstätten irrelevant sei, von der Betriebsprüfung nicht geteilt wird. Gerade in den Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen oder Betriebsstätten ist das Kriterium der Fremdüblichkeit von Leistungsverrechnungen sehr wohl zu berücksichtigen. Darüber hinaus erstaunt auch hier einigermaßen, dass trotz nachweislich gewährter Einsicht in den Arbeitsbogen (in diesem Fall die Seiten 1.108 - 1.727) nie konkret auf die Ableitung der Feststellung des Berichts aus der Dokumentation im Arbeitsbogen eingegangen wird. Wieder wird allgemein behauptet, dass die Feststellung auf falschen Tatsachen beruht, ohne aber dies im Detail nachvollziehbar zu begründen. Tatsächlich aber wurden die Feststellungen schlüssig wie folgt aus dem Arbeitsbogen abgeleitet:

Hinsichtlich der Änderung der Auftragsstruktur und der sich daraus ergebenden Weiterverrechnung wird wie folgt Stellung genommen:

Die Veränderungen der rechtlichen Struktur bedeutet wie oben angeführt nicht von vornherein, dass sich die Art und der Umfang der abgerechneten Leistungen nun entscheidend geändert hätten. Auch dass die Veränderung der rechtlichen Struktur von der Betriebsprüfung ignoriert worden sei, entspricht in keiner Weise den Tatsachen. Bezüglich der Auftragsstruktur ist festzuhalten, dass bezüglich der Sachverhaltsermittlung von Auslandssachverhalten erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei besteht und es daher dem Antragssteller vorbehalten gewesen wäre, dazu klar Stellung zu nehmen und eben die nötigen Informationen zur Verfügung zu stellen. Dies wurde während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens nicht getan, sondern die Bw. behauptet schlicht, dass dies halt so sei. Ähnlich verhält es sich mit der Frage nach dem Sinn des Textes: „abc“. Die Bw. behauptet ohne darauf einzugehen, warum dieser im Rechnungswesen des Unternehmens zu findende Vermerk überhaupt verfasst wurde: „Dieser Text ist in der Tat verkürzt und damit missverständlich (...).“ Aber die Bw. relativiert nun weder die Verkürzung noch die mögliche Missverständlichkeit, sondern erläutert: „Der Betrag wurde aufgrund der geleisteten Stunden sowohl der Geschäftsführer als auch anderer Mitarbeiter ermittelt“. Gerade so erhellt sich allerdings nichts. Fakt ist viel mehr, dass die Betriebsprüfung wie bereits dargestellt den zugrunde liegenden Sachverhalt sehr genau und detailreich ermittelt hat. Da die Bw. diese Darstellung weder inhaltlich noch bezüglich ihrer Ableitung aus dem Arbeitsbogen in Frage stellt, sondern nur allgemein über ihre angebliche Unrichtigkeit spekuliert, kann die Betriebsprüfung nur auf den Bericht verweisen.

Der Bw. ist in jenem Punkt jedenfalls zuzustimmen, in welchem darauf hingewiesen wird, dass bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen auch immer die Funktionen und Risiken der involvierten Unternehmen zu beachten sind und es daher zu einer

Veränderung (Anpassung) der Verrechnungspreise kommen kann. So sind gemäß OECD-Kommentar bei reinen Innentransaktionen innerhalb des Stammhauses und der Betriebsstätte, die den Gesamtgewinn des Unternehmens nicht beeinflussen können, die Verrechnungspreisgrundsätze nicht zu berücksichtigen. Innentransaktionen ziehen keine Gewinnrealisierung nach sich. So sollen bei der Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern (d.h. im gegenständlichen Fall die Überlassung von Geschäftsfelder in Deutschland, wie Organisation von Ärztekongresse etc.) nur die tatsächlich entstandenen Kosten ohne jeden Gewinn- oder Lizenzaufschlag verrechnet werden. Bis 31. März 2003 handelt es sich bei dem deutschen Unternehmen um eine Betriebsstätte des österreichischen Stammhauses, ab 1. April 2003 - nach Einbringung - um ein Schwesterunternehmen. Das bedeutet, dass ab diesem Zeitpunkt der Fremdverhaltensgrundsatz vollständig zur Anwendung kommt, da keine Innenumsätze mehr vorliegen. Daraus folgt, dass es jedenfalls fremdüblich wäre für die überlassenen Geschäftsbeziehungen in Deutschland ein Entgelt festzusetzen. Den vorgelegten Unterlagen ist jedoch zu entnehmen, dass ein solches Entgelt nicht verrechnet wurde. Dies stellt einen Verstoß gegen § 6 Z 6 EStG 1988 dar, der dem Schutz der österreichischen Besteuerungshoheit gegen Gewinnverlagerungen ins Ausland dient. Die Bestimmung von § 6 Z 6 EStG 1988 ist auch auf die Überlassung von sonstigen Leistungen anzuwenden (vgl. EAS 1090 vom 19.6.1997).

Den Ausführungen zur Tabelle betreffend Verhältnis Umsatz und Personalaufwand wird entgegengehalten:

Zur Leistungsverrechnung ist, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die ohnehin ausführliche Darstellung im Bericht zu verweisen. Neue Sachverhaltselemente sind jedenfalls nicht zu würdigen. Darüber hinaus ist bezüglich der Ableitung des Berichtstextes aus den Arbeitsbögen zu verweisen.

Hinsichtlich der Feststellungen der deutschen Betriebsprüfung und der Hinzurechnung von 83.000 € entgegnet die Betriebsprüfung:

Auch hier ist festzuhalten, dass von der Bw. auf die konkrete Darstellung in der Berichtsbegründung nicht adäquat eingegangen wird. In dieser wurde nämlich auf den Seiten 13ff ohnehin genau dargestellt, wie es zur Entscheidung der deutschen Finanzbehörde - und zwar nach Analyse der in der Regel erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten vorgelegten Schriftstücke und nach telefonischer Rücksprache mit dem deutschen Prüfer selbst - gekommen ist. Die Bw. wiederholt dagegen ihre bereits mehrfach im Verfahren vorgebrachten und - wie man daran auch daran ersehen kann, dass sie sogar über den Umweg der Dokumentation der Wahrung des Parteigehörs im Bericht ihre eigenen

Äußerungen im Verfahren mehrfach zitiert - von der Betriebsprüfung ohnehin bereits gewürdigten Argumente.

Zu der beantragten Gewinnkorrektur im Jahr 2004 in Österreich, die zu einem negativen Betriebsergebnis führen würde, wird wie folgt Stellung genommen:

Auch in diesem Zusammenhang ist auf die bereits weiter oben dokumentierten Fakten zu verweisen. Zur Berechnung des negativen Betriebsergebnis 2004 ist auf den Arbeitsbogen S. 1.541 zu verweisen: Ausgangspunkt sind die im Jahr 2004 an E MUN verrechneten Leistungen in Höhe von 1,096.600 €, davon 8% sind 87.700 €, Betriebsergebnis (siehe auch S. 1299) 51.000 €, macht man von diesen eine analoge Kürzung, verbleibt ein negatives Betriebsergebnis von - 36.700 €. Festzuhalten ist allerdings, dass diese Zahlen alle von der Bw. selbst stammen und keineswegs - so wie es die Bw. suggeriert - von der Betriebsprüfung erfunden worden wären.

Den Ausführungen der Bw. zu einer unrichtigen Darstellung des Sachverhaltes wird entgegengehalten:

Hier findet eine unzulässige Umkehrung der Beweislast statt. Nicht die Betriebsprüfung muss nachweisen, dass die bisher erklärten Besteuerungsgrundlagen richtig sind, sondern umgekehrt, derjenige, der den Antrag auf korrespondierende Gegenberichtigung stellt, muss erklären können, warum die bisher von ihm erklärten Zahlen nicht den Tatsachen entsprochen haben. Dies aber kann die Betriebsprüfung weder aus den vorgelegten Unterlagen noch aus den Argumentationen, die in dieser Berufung zu finden sind, nachvollziehen. Die Bw. kann weder erklären, warum die in Frage stehende Gewinnminderung in Österreich zu einem richtigen Ergebnis führen soll, noch kann er die von ihr übrigens ohne Berufung zur Kenntnis genommenen Erwägungen der deutschen Behörde so untermauern, dass klar ist, dass die Gewinnerhöhung bei der deutschen Schwestergesellschaft zu Recht vorgenommen wurde. Gerade dieser Beweis gelingt der Bw. in keiner Weise, weil sie es eben trotz der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten unterlässt, nähere Angaben über Art und Umfang der Geschäfte, um die es in diesem Zusammenhang geht, vorzubringen.

Zusammenfassung

Dem Berufungsbegehren der Bw. ist nach Ansicht der Betriebsprüfung daher vollinhaltlich nicht stattzugeben.

Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 16. Mai 2008

Zu § 115 BAO

Obwohl dem Betriebsprüfer gemäß Aktenlage bekannt gewesen sein müsste, dass CT Unternehmer war (regelmäßige Abrechnungen über selbständige Leistungen über Jahre hinaus), behauptet er in der Niederschrift, dass er nie Unternehmer war.

Obwohl dem Betriebsprüfer die Aufstellung über die ersatzfähigen Aufwendungen in Höhe von insgesamt 1,124.864,96 € seit Februar 2007 bekannt war, baut er seine Argumentation in der Niederschrift auf den im Schreiben vom 6. Juni 2007 genannten Betrag von 975.570,96 € auf, obwohl er den Irrtum erkannt haben muss, da aus der Tabelle der erstgenannte Betrag als Summe des zweit genannten und den Kosten für die Planung in Höhe von 149.294 € ersichtlich ist.

CT

Die Rechnungen des CT weisen mit Ausnahme der UID-Nummer sämtliche Merkmale einer Rechnung gemäß § 11 UStG auf. Als Unternehmer war er ab 2002 gemäß § 11 Abs. 1 UStG verpflichtet, Rechnungen auszustellen, da er Umsätze an ein Unternehmen für dessen Unternehmen ausführte. CT verfügte zum damaligen Zeitpunkt noch über keine UID-Nummer. Das war ein Mangel, der mit den der Berufungsbegründung beigelegten Honorarnoten mit handschriftlicher UID-Nummer zeitgerecht behoben ist, da von der Betriebsprüfung keine Frist zur Beseitigung des Mangels gesetzt wurde (Rz 1831).

Die ständigen Wiederholungen des Betriebsprüfers betreffend Sorgfaltspflicht und Handeln im guten Glauben gehen ins Leere, da bei und seit Aufnahme der Geschäftsbeziehungen im Jahr 2007 mit CT kein Zweifel über dessen Unternehmereigenschaft bestand. Und auch der Betriebsprüfer führt keine ernsthaften Argumente dagegen ins Treffen. Rechnungsmängel machen aus einem Unternehmer noch keinen Nichtunternehmer.

CT legte im Jahr 2007 Umsatzsteuererklärungen seit 2001 und unterwirft seine Umsätze seit dem Jahr 2002 der Regelbesteuerung.

Vorsteuern verdeckte Ausschüttung

Sollte wider Erwarten die Berufungsbehörde von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen, dann ist nach Ansicht der Bw. unterstellt, dass die Bw. als Bauerwerberin und Rechnungsempfängerin treuhändisch für die Vermieter in Erscheinung getreten ist und daher der Vorsteuerabzug trotzdem zusteht.

Bericht Tz 4 Mieterinvestition und Tz 5 ARAP Mietzinsersparnis

1. Zur Erfordernis der Schriftlichkeit

In der Stellungnahme wird ausgeführt, dass bei einem befristeten Mietvertrag Schriftlichkeit gesetzlich vorgesehen ist. Diese Behauptung ist nicht richtig:

Ein Mietvertrag kommt durch die Einigung über die wesentlichen Vertragsbestimmungen zwischen dem Mieter und dem Vermieter zustande, wozu die Einigung über die Bestandsache und das Entgelt hierfür gehören. Ein Mietvertrag braucht als Konsensualvertrag nicht einmal ausdrücklich abgeschlossen werden, sondern kann auch konkludent zustande kommen (vgl. Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht²¹ (2004), § 1 Rz 7).

Für Mietverträge, die dem Anwendungsbereich des MRG unterliegen, ist in § 29 Abs. 1 Z 3 MRG gesetzlich vorgesehen, dass sie nur aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung wirksam befristet werden können. Sieht ein Mietvertrag, der dem MRG unterliegt, eine Befristung vor, welche nicht in schriftlicher Form abgeschlossen wurde, so zieht dies keinesfalls die Unwirksamkeit des Mietvertrages nach sich. Vielmehr gilt, dass wenn die Parteien einen befristeten Mietvertrag abschließen, der den im Gesetz genannten Fällen nicht unterstellt werden kann, weil z.B. die erforderliche Schriftform nicht gewahrt ist, dann das Mietverhältnis durch den Verlauf der Frist nicht aufgelöst wird (vgl. OGH In 1 Ob 72/981 vom 26.3.1998 oder in 2 Ob 28/05i vom 31.03.2005).

Eine mündlich vereinbarte Befristung hat daher lediglich Auswirkungen auf die Durchsetzbarkeit der Befristung, nicht aber auf die Gültigkeit des Vertrages (vgl. Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht²¹ (2004), § 29 Rz 8 und 13).

Aus all dem ist ersichtlich, dass im vorliegenden Fall jedenfalls von *einem gültig abgeschlossenen und bestehenden Mietvertrag* auszugehen ist.

Verwiesen wird auf die Klausel 9.6. des Mietvertrages, wonach für den Fall, dass die Bestimmungen des Mietvertrages ganz oder teilweise rechtsunwirksam oder undurchführbar sein oder ihrer Rechtswirksamkeit oder Durchführbarkeit später verlieren sollen, dadurch die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt wird.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass es - unabhängig davon, ob eine Befristung durchgesetzt werden kann oder nicht - den Parteien jederzeit frei steht, den Mietvertrag einvernehmlich aufzulösen. In diesem Zusammenhang wird ergänzt, dass der gegenständliche Mietvertrag per 30.11.2007 bereits einvernehmlich aufgelöst wurde.

1.1. Anwaltskorrespondenz - allgemeines

Die Betriebsprüfung führt aus, dass (i) bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsinhalte sowie (ii) des Beweises des Abschlusses und (iii) der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich ist.

Durch die Anwaltskorrespondenz, in Form von welcher der gegenständliche Mietvertrag abgeschlossen wurde, ist sowohl (i) das Erfordernis der deutlichen Fixierung der wesentlichen Vertragsinhalte als auch (ii) das Erfordernis des Beweises des Abschlusses erfüllt.

Zum ersten Erfordernis ist anzumerken, dass der Inhalt von beauftragten Rechtsanwälten den beiden Vertragsparteien berichtet und nach mündlichem Vertragsabschluss dem jeweiligen Mandanten gegenüber auch schriftlich festgehalten wurde; zum zweiten Erfordernis ist auszuführen, dass die Anwaltskorrespondenz der jeweils beauftragten Rechtsanwälte vorliegt, aus der sich der erfolgte Vertragsabschluss ausdrücklich ergibt. Das dritte, von der Betriebsprüfung aufgestellte Erfordernis, wonach eine steuerliche Anerkennung des Mietvertrages ohne Schriftform möglich sein sollte, nämlich die tatsächliche Durchführung des Vertrages, ist zwar durch die Anwaltskorrespondenz nicht erfüllt, jedoch ist das genau so wenig der Fall bei einem schriftlichen Abschluss des Vertrages. Dass der Mietvertrag im konkreten Fall tatsächlich durchgeführt wurde, ergibt sich aber ohnehin aus den Begleitumständen: (i) die Vermieterin hat der Mieterin das Mietobjekt zur Verfügung gestellt, (ii) die Mieterin hat das Mietobjekt gebraucht, (iii) und die Mieterin hat für die Gebrauchsüberlassung der Vermieterin nachweislich Miete bezahlt.

Die Betriebsprüfung beruft sich auf das Erkenntnis des VwGH 2001/15/0081, in welchem der VwGH ausführt, dass das Fehlen schriftlicher Mietverträge - zumindest - als Indiz einer von Anfang an nicht fremdüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden darf. Dabei verkennt die Betriebsprüfung aber völlig, dass der dort vorliegende Sachverhalt mit dem hier gegenständlichen keinesfalls gleich gestellt werden kann. Obwohl auch im vorliegenden Fall der Vertragsabschluss mündlich erfolgte, wurde dieser im Wege der Anwaltskorrespondenz eindeutig und nachweislich belegt. Wenn man die oben genannten Erfordernisse für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages auch ohne Schriftform nicht durch die erfolgte Anwaltskorrespondenz erfüllt sieht, so kann man das Institut der Anwaltskorrespondenz als Ganzes in Frage stellen. Da dieses Institut im österreichischem Recht aber unstrittig anerkannt ist (VwGH 22.4.1954, 3274/52, VwGH 26.6.1996, 93/16/0077; vgl. auch Arnold, Rechtsgebühren (2002), § 18 Rz 14), wäre eine solche Deutung eindeutig falsch.

Weiters führt der VwGH in dem von der Betriebsprüfung zitierten Erkenntnis aus, dass der Behörde, soweit sie bei Ihrer Beweismwürdigung die in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen herangezogen hat, kein Vorwurf gemacht werden kann und bezieht sich dabei auf das Erkenntnis vom 23.6.1998, 97/14/0075. Dort aber heißt es ausdrücklich:

... Für die Nichtanerkennung des behaupteten Mietvertrages, war nicht dessen mündlicher Abschluss maßgebend. Die belangte Behörde hat vielmehr die Auffassung

vertreten, dass ein Mietvertrag, in dem keine Zahlungsstermine festgelegt wurden, unter Fremden nicht geschlossen worden wäre. ...

Im zitierten Erkenntnis vom 23.6.1998, 97/14/0075 stellt der VwGH folgende Prinzipien für die Anerkennung der Verträge zwischen nahen Angehörigen auf:

*... Für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben Kriterien maßgebend, die 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** (siehe dazu u.a. das hg. Erkenntnis vom 17. 12.1996, 95/14/0074, mwN).*

Diese zitierten Kriterien kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 27.8.1991, 91/14/0097).

Es steht fest und ist von der Betriebsprüfung unbestritten, dass das Mietverhältnis von Beginn an gelebt wurde. Es steht fest, dass die Investitionen von der Bw. (als Mieterin) als Bauwerberin für ihre (betriebliche) Zwecke vorgenommen wurden und diese auch wirtschaftlicher Eigentümer bis zum Ablauf des Mietverhältnisses war. Es steht außerdem fest, dass ein klar definierter Ablöseanspruch gegenüber den Vermietern bestand und dieser auch schon eingelöst wurde.

Die Betriebsprüfung hat keinerlei berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt ins Treffen geführt bzw. konnte diese nicht ausreichend begründen.

Zudem sind im vorliegenden Fall sämtliche der angeführten Kriterien erfüllt:

(i) durch die Anwaltskorrespondenz, den Umlaufbeschluss der Gesellschafter vom 20.2./21.2.2003, durch die erfolgten Zahlungen des Mietzinses, die von der Bw. als Bauwerberin geplanten und durchgeführten baulichen Investitionen und Instandsetzungsaufwendungen sowie die betriebliche Nutzung durch die Bw. ist die Vereinbarung noch außen klar zum Ausdruck gekommen.

(ii) durch die Anwaltskorrespondenz ist der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt des Mietvertrages festgehalten worden,

(iii) zum Abschluss zwischen Fremden siehe unten Punkt 3.

2. Zur Nichtanerkennung wegen Nachträglichkeit

Es ist festzuhalten, dass die Mietzinszahlungen während des Jahres 2003 regelmäßig und monatlich erfolgt sind. Die Mietzahlungen in Höhe von monatlich 10.000 € weichen vom vereinbarten Mietzins von 8.000 € deshalb ab, weil vorläufige Betriebskosten inkludiert waren. Da diese Betriebskosten aber gesondert von der Bw. bezahlt wurden, musste der Differenzbetrag rückerstattet werden.

Die Aufstellung des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme auf Seite 8 zeigt eine gewisse Ungenauigkeit bei der Erforschung der tatsächlichen Verhältnisse auf. Die angeblich am 31. Mai 2003 bezahlten Mieten für die Monate Jänner bis April 2003 wurden tatsächlich am 3. März 2003 bzw. am 28. April 2003 überwiesen. Diese Zahlungen erfolgten mit eindeutigem Text auf dem Konto 9900 (Allgemeines Verrechnungskonto) und wurden am 31. Mai 2003 auf das Konto 7401 (Miete w) umgebucht. Das Gegenkonto war ersichtlich und überdies durch den Einsatz der Prüfsoftware wäre der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlungen zu verifizieren gewesen. Außerdem wurde bereits in der Berufungsbegründung darauf hingewiesen. Die erste Zahlung des Mietzinses für die Monate Jänner bis März 2003 erfolgte am 3. März 2003, weil man auf den den Mietvertrag genehmigenden Umlaufbeschluss gewartet hat.

Weiters meint der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme, dass die genauen Vertragsinhalte bezüglich der zu leistenden Mieterinvestitionen noch nicht bekannt gewesen sein konnten, da erst im Laufe des Jahres 2003 die gewünschten Sanierungsmaßnahmen geplant wurden, (Einreichplan 24. Juni 2003).

Der Betriebsprüfer hätte sich während der zwei Jahre lang dauernden Prüfung über die betreffenden Unterlagen, wie z.B. die Rechnungen sämtlicher mit den Investitionen beauftragten Unternehmen, informieren können. Bei genauer Durchsicht dieser Unterlagen sowie auch der Buchhaltungskonten wäre er nicht zu diesem irrigen Schluss gekommen. Aus einer Vielzahl von Rechnungen der beauftragten Unternehmen geht hervor, dass bereits im Februar 2003 mit den Bauarbeiten begonnen wurde.

Beweise:

-) aa; Rechnung vom 5.3.2003 über Kellerabbruch lt. Anbot vom 30.1.2003
-) ab. Rechnung vom 21.2.2003 über Kanalspiegelung, Demontagen und Stemmproben
-) ac; Rechnung vom 31.3.2003 über Probenahmen vor Ort am 3.2. und 17.2.2003
-) ad: Schlussrechnung vom 19.9.2003 über Baumeisterarbeiten von März bis August 2003
-) ae: Rechnung vom 12.3.2003 über Lieferung und Verlegen von 200 m² Schutz-Platten etc.

-) Der Einreichplan wurde am 31.1.2003 erstellt und am 4.6.2003 von der Baubehörde, dem Magistrat der Stadt Wien MA 37, genehmigt.

-) Weiters liegt ein Entwurf für die Gartengestaltung von Dipl.Ing. JF von der Gärtnerei dd, v, vom 12.2.2003 vor.

-) Am 13. Februar 2003 legte Ing. HG eine Projektcharakteristik für die w 2 vor.

All diese bereits ab Februar erbrachten Leistungen sind wohl ohne vorherige Planung und Abstimmung nicht denkbar. Zum Zeitpunkt des mündlich abgeschlossenen Mietvertrages konnten sowohl die ausschließlich für das Unternehmen der Bw. getätigten Investitionen, wie Zwischenbau und Konferenzzimmer (Wintergarten), als auch jener Teil der Investitionen, welcher unter § 10 MRG zu subsumieren ist, annähernd abgeschätzt werden. Den Vertragspartnern war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Gegensatz zur Meinung des Betriebsprüfers somit klar, dass sämtliche gemäß § 10 MRG getätigten Investitionen dem Aufwandsersatzanspruch zugänglich sind und sich in einer Größenordnung von mindestens rund einer Million EURO bewegen werden.

Unter Berücksichtigung der während des Jahres 2003 geflossenen Zahlungen und bereits ab Februar vorgenommenen baulichen Investitionen kann keinesfalls davon ausgegangen werden, dass der Mietvertrag nachträglich abgeschlossen wurde. Die angeführten Tatsachen lassen sogar die Nachträglichkeit denkunmöglich erscheinen.

3. Zur Fremdüblichkeit des Mietvertrages

3.1. Aufwandsersatzpflicht iSd § 10 MRG

Der Mietvertrag sieht in Punkt 5 folgende Regelung betreffend bauliche Veränderungen am Mietgegenstand und den in diesem Zusammenhang entstehenden Ersatz von Aufwendungen vor:

Der Mietvertrag bezieht sich somit auf eine vom Gesetzgeber vorgesehene Regelung. Da sich die Vertragsparteien an gesetzlich vorgezeichneten Ablösevereinbarungen orientieren, kann ihnen doch keinesfalls vorgeworfen werden, eine fremdunübliche Vertragsgestaltung - sei es in Bezug auf die Wohnungen, sei es in Bezug auf die Geschäftsräumlichkeiten (diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen) - gewählt zu haben. *Wenn die Betriebsprüfung von einer unklaren Regelung des Investitionersatzes ausgeht, dann macht sie wohl dem Gesetzgeber den Vorwurf, unsachliche und unklare Regelungen erlassen zu haben. Selbst wenn das nach Meinung der Betriebsprüfung der Fall sein sollte, kann in einem Rechtsstaat ein solches Argument aber wohl nicht zu Lasten eines Rechtsunterworfenen gelten!*

Überdies ist tatsächlich genau das Gegenteil der Fall: Indem sich der Vertrag auf eine gesetzliche Regelung bezieht, ist er der Auslegung unter Anwendung sämtlicher zur Verfügung stehenden Quellen, wie insbesondere der Rechtsprechung und der Kommentarliteratur zugänglich und könnte gar nicht klarer gestaltet werden! In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass bei der Auslegung des Vertrages nicht nur diese Quellen, sondern gemäß § 914 ABGB die Absicht beider Vertragsparteien zu berücksichtigen ist.

3.2. Konkurrierende Ansprüche

Mit demselben Einwand ist auch dem Argument, das die Betriebsprüfung betreffend die konkurrierenden Ansprüche nach § 10 MRG und nach §§ 1097 und 1037 ABGB macht, zu begegnen. *Es ist nunmehr der Fall nach dem geltenden österreichischen Recht, dass die Ansprüche nach § 10 MRG und solche nach § 1097 und 1037 ABGB konkurrieren. Dabei ist es völlig unstrittig, dass es dem Mieter - nach seiner Wahl - frei steht, seine Ansprüche auf eine der beiden Bestimmungen oder auf beide zu stützen* (vgl. Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht (2004), § 10 Rz 5; LGZ Wien 46.113).

Wieso der Mieter seine Ansprüche bzw. deren Berechnung nicht im Sinne des § 10 MRG vornehmen dürfte, wenn die Vertragsparteien die Anwendung von § 10 MRG ausdrücklich vereinbart haben, erscheint nicht nachvollziehbar.

3.3. § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 versus § 10 Abs. 3 Z 4 MRG

Der Betriebsprüfung wurde eine Liste vorgelegt, in der die vorgenommenen Investitionen danach unterteilt wurden, ob sie:

- (i) der Abschreibung von 10 Jahren unterliegen, ergo unter § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG zu subsumieren sind oder
- (ii) der Abschreibung von 20 Jahren unterliegen, ergo unter die Generalklausel des § 10 Abs. 3 Z 4 MRG fallen.

Aus dieser Liste ergibt sich eine Gesamtsumme der Investitionen von 1,124.864,96 €, wobei

-) 244.705,75 € auf Investitionen nach § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG und

-) 880.159,21 € auf § 10 Abs. 3 Z 4 MRG fallen.

Nach Ablauf der Mietdauer im Jahr 2012 würde gemäß der Liste ein Ablöseanspruch gegenüber den Vermietern in Höhe von 440.079,61 € bestehen.

Es ist zu erwähnen, dass der gegenständliche Mietvertrag mittlerweile per 30.11.2007 einvernehmlich aufgelöst wurde und die Vermieter der Mieterin den Betrag von 782.472,26 €

netto zuzüglich 20 % Umsatzsteuer abzüglich eines Pönales für die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses als Ablöse bezahlt haben.

Der Betrag von 782.472,26 € ergibt sich aus der Summe der ersatzfähigen Aufwendungen laut der der Betriebsprüfung vorgelegten Liste in Höhe von 1.124.864,96 € abzüglich der vorzunehmenden Abschreibungen von 68.478,54 € p.a. bis einschließlich 2007.

3.4. Ersatzfähige Investitionen

Gemäß § 10 Abs. 3 Z 4 MRG sind *solche Aufwendungen ersatzfähig, die in ihrer Bedeutung, aber auch Ihrer Art nach, den in § 10 Abs. 3 Z 1 bis Z 3 MRG ausdrücklich genannten Aufwendungen gleichkommen* (Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht (2004), § 10 Rz 11).

Die Betriebsprüfung vertritt in ihrer Stellungnahme den Standpunkt, dass die von der Bw. dem § 10 Abs. 3 Z 4 MRG zugeordnete Investitionen nicht der gesetzlichen Regelung entsprechen und beruft sich dabei auf die Kommentarliteratur zum MRG, wonach diese Generalklausel des § 10 Abs. 3 Z 4 MRG als sehr eng anzusehen sei.

Diesbezüglich ist folgendes zu berücksichtigen:

Das MRG hat den Fall vor Augen, dass Verbesserungsarbeiten an einer Wohnung vorgenommen werden, die innerhalb eines Hauses liegt, in dem sich (typischerweise) noch andere Wohnungen befinden. Aus diesem Grund regelt § 10 MRG lediglich Verbesserungsarbeiten, die sich primär auf die Wohnung selbst beziehen, im vorliegenden Fall wurden jedoch sämtliche Räumlichkeiten innerhalb des Hauses bzw. das "ganze Haus" gemietet. § 10 MRG ist daher dahingehend auszulegen, dass nicht nur Verbesserungsarbeiten erfasst sind, die sich primär auf die Wohnung selbst beziehen, sondern - im Fall der Miete eines gesamten Hauses - auch jene Verbesserungsarbeiten, die zur Abwehr ernster Schäden am Haus selbst oder zur Substanzverbesserung des Hauses dienen. Somit sind im Wege eines Größenschlusses auch die Reparatur des schadhaften Daches, die Trockenlegungsarbeiten und sonstige wesentliche Maßnahmen als vom Anwendungsbereich des Pkt. 5.2. des Mietvertrages erfasst anzusehen.

Obwohl bei der Auslegung eines Vertrages, der sich auf eine gesetzliche Regelung bezieht, sämtliche vorhanden Quellen, zu denen insbesondere auch die Kommentarliteratur gehört, heranzuziehen sind, soll dabei - unter Berücksichtigung der Regelung des § 914 ABGB - aber primär die Absicht beider Vertragsparteien erforscht und ausschlaggebend werden.

Ausgehend vom konkreten Sachverhalt ist im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung folgender Schluss zu ziehen: Hätten die Parteien daran gedacht, dass es zu Unklarheiten

bezüglich der Ersatzfähigkeit bestimmter Verbesserungsarbeiten kommen könnte, hätten sie sicherlich ausdrücklich vereinbart, dass die zur Verbesserung der Substanz des Hauses gemachten wesentlichen Aufwendungen vom Vermieter zu ersetzen sind. So würden redliche und vernünftige Parteien handeln, da jede andere Lösung eine unsachliche Bereicherung des Vermieters nach sich ziehen würde!

Der Betriebsprüfer meint in seiner Stellungnahme zur Fremdüblichkeit von Pkt. 5.2. des Mietvertrages, dass der Aufwandsatz für die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen (der Art und betragsmäßigen Höhe nach) nicht durch einen Verweis auf § 10 MRG eindeutig regelbar ist.

Dieser Meinung kann sich die Bw. aus den bereits ausführlich genannten Gründen nicht anschließen.

Es stimmt, dass in der Gegenäußerung vom 6. Juni 2007 der Betrag von 975.570 € als Ablöswert erwähnt wurde. Dass dies ein Irrtum war, musste auch dem Betriebsprüfer bekannt sein, da in der am 27. Februar 2007 der Betriebsprüfung übermittelten Tabelle dieser Wert als Zwischensumme der Investitionen angeführt, aber um die dazugehörigen Planungsarbeiten ergänzt wurde, sodass die Endsumme der ersatzfähigen Investitionen 1,124.864,96 € beträgt. Obwohl dies also der Betriebsprüfung seit 27. Februar 2007 bekannt war (das geht auch daraus hervor, dass der von der Betriebsprüfung angeführte Ersatzanspruch von 440.079 € sich erst durch Subtraktion der Abschreibungen vom Ablöswert in Höhe von 1,124.864,96 € ergibt), wird in der Niederschrift trotzdem der verminderte Ablöswert angegeben. Der in der Gegenäußerung unterlaufene und auch für die Betriebsprüfung erkennbare Irrtum wurde bereits in der Berufungsbegründung richtig gestellt und es mutet sonderbar an, wenn sich der Betriebsprüfer noch immer über den abweichenden Betrag überrascht zeigt und dies sogar als Indiz für die unklare Gestaltung und nicht eindeutig fixierten Vertragsbedingungen des Mietverhältnisses deutet.

Die Stellungnahme des Betriebsprüfers betreffend den An- und Zubau ist nach Ansicht der Bw. nicht überzeugend und verweist auf die Berufungsbegründung.

4. Trennung von Erhaltung und Herstellungsaufwand

Zur Frage der Trennung von Erhaltung und Herstellungsaufwand nimmt der Betriebsprüfer unter Verweis auf die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht mehr Stellung.

5. Mieterinvestitionen - Erfassung als Einkünfte aus Vermietung bei den Vermietern

5.1. Zeitpunkt des Zuflusses

In der Stellungnahme zur Frage der Mieterinvestitionen -- Erfassung als Einkünfte bei den Vermietern - wiederholt der Betriebsprüfer seine Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung und seine Ansicht, dass der Zufluss der Vorteile aus Investitionen bereits bei deren Vornahme anzunehmen wäre.

Diese verfehlte Ansicht wurde schon in der Berufungsbegründung widerlegt. Eine Verpflichtung zur Vornahme der Sanierungsarbeiten, die überdies bereits ersetzt wurden, kann aus den Bestimmungen des Mietvertrages nicht konstruiert werden.

Ergänzend wird angemerkt, dass im Sinne des Zufluss-Abfluss-Prinzips nach § 19 EStG einzig und allein maßgebend ist, wann der Vermieter die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Investition erlangt hat. Diese volle Verfügungsmacht erhält er mit dem Zeitpunkt, in der er nicht nur zivilrechtlicher Eigentümer der Investition ist, sondern auch deren wirtschaftliche Eigentümer.

Innerhalb der vereinbarten Mietdauer ist der Vermieter als zivilrechtlicher Eigentümer in seiner Verfügungsmöglichkeit beschränkt.

Solange der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer ist, kann dem Vermieter der Wert der Investition nicht zugeflossen sein und dies unabhängig davon, ob eine Verpflichtung zur Vornahme von Investitionen besteht oder nicht.

Der gegenteiligen Ansicht des VwGH und der Finanzverwaltung fehlt es nach Meinung der Bw. an der gesetzlichen Grundlage. Das ins Treffen geführte Argument, dass der Mieter aufgrund der fehlenden Verpflichtung die Investition regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann, führt sich bei größeren freiwilligen baulichen Investitionen selbst ad absurdum.

Dass der Mieter bis zur Auflösung des Mietvertrages wirtschaftlicher Eigentümer ist, kann nicht ernsthaft bestritten werden.

Die Bw. war als Mieter Auftraggeberin und Verantwortliche der Umbauten und Instandsetzungsarbeiten. Sie konnte über die Investition für die Dauer des Mietverhältnisses tatsächlich verfügen. Eventuell eingetretene Baukostenüberschreitungen gingen auf Rechnung der Mieterin.

Trägt der Mieter das wirtschaftliche Risiko der Investitionen und steht es ihm frei, über die Investition in eigenem Interesse zu verfügen, ist er für die Dauer des Mietverhältnisses als wirtschaftlicher Eigentümer zu beurteilen. Ein Zufluss des Wertes der Umbauten etc kann erst bei Beendigung des Mietvertrages erfolgen.

Da die Mietzinsersparnis nur Im Zusammenhang mit der von der Betriebsprüfung angenommenen und von der Bw. zurückgewiesenen verdeckten Gewinnausschüttung steht, wird auf die Berufungsbegründung verwiesen.

5.2. Höhe des Zuflusses

In der Stellungnahme zur Frage der Höhe des Zuflusses vermengt der Betriebsprüfer die Frage des Zuflusses aus der Mietzinsersparnis mit den Investitionen für den Mitteltrakt. Die Berechnung der Mietzinsersparnis durch die Betriebsprüfung erfolgte unabhängig von den Investitionen für den Mitteltrakt.

Die Zuflüsse der Vorteile aus den Investitionen für die Sanierung sowie der Vorteile aus den Investitionen für den Mitteltrakt inklusive Konferenzzimmer sind bei den Vermietern im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erst bei Auflösung des Mietverhältnisses anzusetzen.

Dies deshalb, weil erstens die Vermieter erst zum Zeitpunkt des Ende des Mietverhältnisses in den Stand der vollen Verfügungsberechtigung kamen und zweitens die von der Rechtssprechung und Finanzverwaltung geforderte Verpflichtung zur Vornahme der Investitionen nicht bestand.

Diesen Vorteilen stehen dann entweder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwendungen gegenüber. Sollte also die Betriebsprüfung einen auf 10 Jahre verteilten Zufluss (aufgrund des mit 10 Jahren befristeten Mietvertrages) annehmen, dann stehen diesen Zuflüssen selbstverständlich Werbungskosten in Form der AfA oder Zehntelabsetzung in gleicher Höhe entgegen.

Die Ansicht der Betriebsprüfung, dass ohnehin die Bw. den Aufwand trägt und sich deshalb beim Vermieter keine steuerwirksamen Aufwendungen ergeben können, übersieht, dass eben diese Zuflüsse nichts anderes sind als Investitionen des Eigentümers, welche wiederum bei ihm zu sofort oder verteilt abzugsfähigen Werbungskosten führen.

Aufgrund der bereits erfolgten Auflösung des Mietsverhältnisses erfolgt die Berücksichtigung dieser Vorteile bei der Veranlagung für das Jahr 2007.

6. Verdeckte Gewinnausschüttung

Es liegt eine Eigentums- und Nahebeziehung zu einer Körperschaft vor, jedoch ist sowohl das objektive als auch das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensent-scheidung zu verneinen. Dies wurde In der Berufungsbegründung ausführlich dargelegt.

Antrag Gegenberichtigungen DBA

Zu den Ausführungen der Betriebsprüfung wird im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Voraussetzung für eine Gegenberichtigung ist, dass die Verrechnungspreiskorrektur im Ausland zu Recht erfolgt ist. Da die deutsche Betriebsprüfung eine Gewinnberichtigung zugunsten der deutschen Schwestergesellschaft vorgenommen hat und diese Gewinnberichtigung mit dem Ansatz eines zu hohen und nicht mit Art. 9 korrespondierenden Gewinnes in der österreichischen Schwestergesellschaft übereinstimmt, ist diese Berichtigung zu Recht erfolgt, weswegen in Österreich eine entsprechende Gegenberichtigung vorzunehmen ist.

Der Betriebsprüfer ist in seiner Stellungnahme erstaunt, dass trotz nachweislich gewährter Einsicht in den Arbeitsbogen (in diesem Fall die Seiten 1.108 - 1.727) nie konkret auf die Ableitung der Feststellung des Berichts aus der Dokumentation im Arbeitsbogen eingegangen wird.

Die Bw. teilt nicht die Meinung, dass die erfolgte Feststellung aus der Dokumentation abgeleitet werden kann und hat dies ausführlich in der Berufungsbegründung dargelegt.

Der Betriebsprüfer bestreitet, dass er die Veränderung der rechtlichen Struktur ignoriert hat. Die Aussage in der Berufungsbegründung *„Weiters wurde der Tatsache nicht Rechnung getragen, dass sich sowohl die Auftragsstruktur als auch die rechtliche Struktur der deutschen GmbH ab April 2003 verändert hat;“* bezog sich auf die Feststellung in der Niederschrift *„Eine kontinuierliche Art der Abrechnung ist dabei nicht festzustellen“*, wobei von der Betriebsprüfung die Jahre 2000 bis 2006 einbezogen wurden.

Da ab 2003 aus einer Betriebsstätte eine eigenständige GmbH hervorging und damit eine andere Art der Verrechnung einhergehen muss, ist eine kontinuierliche Art der Abrechnung nicht vorgesehen.

Zum Thema Text „abc“ verweist die Bw. auf folgende Aussagen in der Niederschrift:

-) Seite 10: Wurden laut Buchhaltung zunächst wiederum Personalkosten in Höhe von 1,039.500 € (laut Buchhaltung 100% für die Geschäftsführer) weiterverrechnet, erst nachträglich erfolgte eine Umqualifizierung auf erbrachte Leistungen aufgrund einer vom Unternehmen selbst erstellten Aufgliederung nach Stunden.

-) Seite 11: Wirklichen Aufschluss, was tatsächlich von Wien für München geleistet wurde, bietet eine von der Bw. selbst für das Jahr 2003 beigebrachte Leistungsaufstellung: Nach dieser als Beilage zur Leistungsabrechnung 2003 in Höhe von 1,039.500 € konzipierten

Aufstellung erbrachte das österreichische Unternehmen folgende Leistungen für den Standort München ...

Es folgt die Auflistung der erbrachten Leistungen.

-) Seite 12: Mit der Umstrukturierung 2003 wurde wie oben näher ausgeführt, ... und an die deutsche Schwestergesellschaft in Höhe von 1,039.520 € weiterverrechnet.

-) Seite 15: Letzter Absatz: ... Die der österreichischen Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (Leistungseinsatz, Anzahl der Stunden und Stundensätze) erscheinen glaubhaft.

Die Bw. anerkennt den bereits in der Niederschrift bzw. Bericht erkennbaren Meinungsumschwung des Betriebsprüfers, ist aber der Meinung, dass mit Vorhaltungen dieser Art dem Sinn von Stellungnahmen und Gegenäußerungen nicht entsprochen wird.

Der Betriebsprüfer spricht von „überlassenen Geschäftsbeziehungen“ in Deutschland, für welche gemäß § 6 Z 6 ein Entgelt festzusetzen gewesen wäre.

Hier wird ohne Begründung und Anlass behauptet, dass Geschäftsbeziehungen überlassen wurden. Wie schon im Prüfungsverfahren, in welchem „Umsatzverlagerungen“ behauptet wurden, versucht der Betriebsprüfer Sachverhalte zu konstruieren, die es nicht gibt.

Auf Seite 29 spricht der Betriebsprüfer von neuen nicht mehr zu würdigenden Sachverhaltselementen, die er nicht benennt. Die Bw. verweist auf § 280 BAO, nach welchem auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen ist, auch wenn dadurch das Berufsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Die in der Stellungnahme auf Seite 35 angeführte Berechnung des Betriebsergebnisses ist korrekt und überrascht nur insofern, als hier im Gegensatz zu den Jahren 2001 und 2002 (betreffend PEH-GmbH) das Betriebsergebnis (vor Zinsen, Ertragssteuern und Rücklagenbewegungen) als Vergleichszahl herangezogen wird. Allerdings verkennt der Betriebsprüfer noch immer, dass ein negatives Betriebsergebnis, EGT oder Jahresergebnis keinen Schluss darüber zulässt, ob eine Leistungsabrechnung zwischen verbundenen Unternehmen fremdunüblich ist oder nicht.

Die „offenen“ Fragen, welche der Betriebsprüfer in der letzten Stellungnahme anspricht, sind entgegen der Stellungnahme in der Berufungsbegründung nach Ansicht der Bw. ausreichend beantwortet.

Diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Fax vom 28. März 2012 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. Ergänzungen zur Berufung vom 15. Oktober 2007 vor:

Mieterinvestitionen w

Zur Beurteilung des gegenständlichen Mietvertrages durch die Betriebsprüfung

„Bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsinhalte sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages ist eine steuerliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich. (vgl. VwGH 16.12.1988, 87/14/0036; EStR, Rz 132)

Die Bw. hatte in den Jahren 2001 und 2002 enorme Umsatzzuwächse (22 bzw. 24 Mio EUR) und war als Organisator von Kongressen ein gefragtes und anerkanntes Event-Marketing-Unternehmen vor allem in Wien. Das Unternehmen war seit Gründung im Jahr 1990 in Mietobjekten im Bezirk xy angesiedelt.

Das Unternehmen war nun aufgrund der expansiven Entwicklung gezwungen, ein neues geeignetes Objekt zu finden, welches noch dazu nicht von der Unsicherheit einer ordentlichen Kündigungsmöglichkeit durch den Vermieter innerhalb der nächsten zehn Jahre geprägt sein sollte. Die Büroräumlichkeiten an der letzten Geschäftsadresse in der T waren auch nicht mehr erweiterbar.

Am 23. Dezember 2002 konnten die beiden Geschäftsführer und Gesellschafter des Unternehmens, PR und KA, ein geeignetes Objekt zum Zwecke der Vermietung an das Unternehmen erwerben. Diese Liegenschaft wurde zwar auch bisher unternehmerisch genutzt, es waren aber doch umfangreiche Instandsetzungsarbeiten und Anpassungen der Räumlichkeiten an ein Büro mit Kundenverkehr und modernen IT- und Kommunikationslösungen erforderlich. Aufgrund seiner Lage und Architektur entsprach das Objekt vom Standpunkt eines Event-Marketing-Unternehmens, welches die Pharmakonzerne x1, x2 und x3 sowie x4, x5, x6 und x7 zu seinen Kunden zählte, aber grundsätzlich den gestellten Anforderungen.

Es wurde am 31. Jänner 2003 ein Einreichplan mit der Bw. als Bauwerber und als designierte Mieterin erstellt und daraufhin bei der Baupolizei, Magistratsabteilung 37 der Stadt Wien, eingereicht und vom Magistrat am 4. Juni 2003 abgestempelt.

Am 13. Februar 2003 erstellte der beauftragte Architekt Ing. HG ein Projektbuch und Raumbuch für Ausschreibungen an Lieferanten.

Über die Mietkosten in möglichst genauer Höhe für das Gebäude vor Instandsetzung bestand spätestens zu diesem Zeitpunkt bereits Konsens, welcher in den Umlaufbeschlüssen vom 21. Februar 2003 und 24. Juni 2003 seinen Niederschlag fand.

Für die Bw. war es ein wesentliches Erfordernis, die beiden betrieblich genutzten Gebäude mittels eines Zubaus zu verbinden. Dieser Zubau, im Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 4. Juni 2003 als „ebenerdiger, verglaster ca. 6 m x 5,40 m großer Türvorbau“ genannt, diene als Rezeption.

Die Betriebsprüfung konnte sich dem Standpunkt, der Zubau sei ausschließlich im Interesse des Mieters getätigt worden, nicht verwertbar und daher vom Ersatzanspruch ausgeschlossen, nicht anschließen, da dieser nach Ansicht der Betriebsprüfung auf keinerlei nachvollziehbaren Fakten beruht.

In der Stellungnahme zur Berufung schreibt der Betriebsprüfer: „Der Standpunkt der steuerlichen Vertretung, dass die Herstellung des An- und Zubaus für einen potentiellen Nachmieter nicht verwertbar erscheint, ist spekulativ. Ebenso können beide Gebäude getrennt vermietet und der Verbindungstrakt als gemeinsamer Eingang genutzt werden.“

Tatsache ist, dass in der Berufungsbegründung keine Rede war von Nichtverwertbarkeit für potentielle Nachmieter, sondern von eingeschränkter Verwert- bzw. Vermietbarkeit. Dieser Standpunkt wird durch den Umstand, dass vom Zeitpunkt des Auszuges des Unternehmens im Februar 2008 bis zum 31. Dezember 2010 und somit für einen Zeitraum von 3 Jahren das Gebäude trotz intensiver Vermietungsbemühungen leer stand, bestätigt. In diesem Zeitraum entstanden für die Vermieter jährliche Verluste zwischen 150.000 - 170.000 €.

Die Existenz des Zwischentraktes und des verglasten Konferenzraumes hat die Vermietung sowohl an private als auch unternehmerische Interessenten wesentlich erschwert. Für manche unternehmerische Interessenten war das mittels Zwischentrakt zu einer Einheit verschmolzene Gebäude einfach zu groß, das Nebengebäude dadurch nicht getrennt verwertbar, z.B. für eine Untervermietung.

Die Betriebsprüfung sieht im Zubau das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung erfüllt. Laut Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Baupolizei, vom 4. Juni 2003 wird aber vorgeschrieben: **Der bewilligte Zubau ist auf jederzeit mögliches Verlangen der Behörde ohne Anspruch auf Entschädigung oder den Ersatz irgendwelcher Kosten abzutragen.**

Nicht nur, dass der Zubau die Vermietung erschwert und damit den Vermietern Schaden zugefügt hat, sind die Vermieter überdies noch mit den jederzeit zu erwartenden Kosten der

Abtragung konfrontiert. Wie die Behörde hier eine verdeckte Gewinnausschüttung konstruieren kann, ist nicht nachvollziehbar.

Zum Aufwandsersatz gemäß Mietvertrag

Dass § 10 MRG auch für Geschäftsräumlichkeiten im Mietvertrag vereinbart werden kann, wird von der Betriebsprüfung grundsätzlich nicht bestritten. *Der Sachverhalt zeigt jedoch, dass der Aufwandsersatz für die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen (der Art und betragsmäßigen Höhe nach) nicht durch einen Verweis auf § 10 MRG eindeutig regelbar ist.*

Der Mietvertrag wurde im Jänner 2003 mündlich geschlossen. Der Hauptmietzins von 8.000 € wurde vereinbart, über die Höhe der Betriebskosten herrschte noch Unklarheit, weil Vergleichswerte nicht vorhanden waren. Ebenso wurde vereinbart, dass der Bw. als Mieterin die Möglichkeit gegeben wird, bauliche Veränderungen vorzunehmen. Diese schlossen auch die Sanierungs- und Instandsetzungsarbeiten ein wie auch eventuelle Zubauten im ausschließlichen Interesse des Unternehmens. Ohne diese Möglichkeiten wäre eine Anmietung der Gebäude in damaligen Zustand durch die Bw. nicht in betrieblichem Interesse gelegen gewesen.

Bezüglich der Frage des Ersatzes von jenen Aufwendungen, die auch im Interesse der Vermieter gelegen waren, war den Vertragsparteien zwar klar, dass unter bestimmten Voraussetzungen ein Investitionsersatzanspruch auf § 1097 ABGB (mietrechtlicher Verwendungsanspruch) gestützt werden könnte, doch wurde es für zweckmäßiger erachtet, eine Formel anzuwenden, um sich aufwändige Schätzungen und allfällige Rechtsstreitigkeiten bei Vertragsende zu ersparen. Dabei wurde eine Ablöseformel gesucht, welche Probleme in der Auslegung möglichst gering halten und auch möglichst objektiv sein sollte, bestand doch ein Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien.

Diese Ablöseformel wurde im § 10 MRG gefunden, da dort die ersatzfähigen Aufwendungen definiert und eine einfache lineare Amortisationsformel anzuwenden ist. Überdies besteht zu § 10 MRG umfangreiche Judikatur, sodass schon dadurch das Standhalten in einem Fremdvergleich gegenüber einer "handgestrickten" Formel besser gewährleistet ist. Wäre wider damaligem Erwarten der Vertragsparteien diese Ablöseformel nicht schriftlich fixiert worden und somit nicht zur Anwendung gekommen, bestand doch Gewissheit darüber, dass die Bestimmung des § 1097 in Verbindung mit § 1037 ABGB zur Anwendung kommt und somit jedenfalls ein Aufwandsersatzanspruch gegeben ist.

Aufgrund der schon massiven wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Bw. und der damit einhergegangenen Reduzierung des Personals und des nötigen Abbaus der Infrastruktur wurde im Aufsichtsrat der seit 2005 zu 70% im Besitz des internationalen Konzerns P Group

befindlichen PEH-GmbH, welche wiederum 100% der Anteile des Unternehmens besaß, aus Kostengründen eine Verlegung der Betriebsadresse ernsthaft erwogen. Die Verhandlungen mit den Vermietern endeten schlussendlich mit deren Bereitschaft, einem vorzeitigen Vertragsende zuzustimmen unter Bezahlung der laut Mietvertrag berechneten Ablöse für die Investitionen in Höhe von 782.472,26 €.

Die Vermieter errechneten einen finanziellen Schaden aus der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages in Höhe von 342.392,70 €, welcher der Bw. mit Rechnung 2/2007 vom 31. Dezember 2007 in Rechnung gestellt wurde.

Die Vermieter haben sich anlässlich der Beendigung des Mietverhältnisses verpflichtet, die anfallende Investitionsablöse von 782.472,76 € abzüglich der Pönale von 342.393,15 € für die vorzeitige Auflösung des Mietvertrages somit 440.079,61 € spätestens 7 Tage nach Beendigung des Mietverhältnisses, das ist der 7. Dezember 2007 auf das Konto der Bw. zu überweisen.

Anlässlich des tatsächlichen Auszuges der Bw. stellte diese den Vermietern die Ablöse der Erhaltungsaufwendungen laut Mietvertrag mit 782.472,26 € zuzüglich 20% USt in Rechnung.

Am 18. August 2008 erging eine Zahlungsaufforderung der Bw. als Mieterin an die Vermieter, wonach ein Restbetrag von 88.095,53 € (resultierend aus der verrechneten Umsatzsteuer) bis 25. August 2008 zu bezahlen ist. Diese noch offene Schuld der Vermieter wurde von diesen am 25. August und am 18. November 2008 beglichen.

Zusammenfassung zu Investitionen w:

Eine verdeckte Ausschüttung setzt eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Gesellschafter der Körperschaft voraus.

Die Aufwendungen für Instandsetzung bzw. Sanierung wurden bereits im Jänner 2003 mit rund 1 Mio EUR geplant und beliefen sich nach Fertigstellung auf 1,124.864,96 €. Für diese Aufwendungen bestand Ersatzanspruch nach MRG und ABGB. Eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafter als Grundeigentümer bestand somit von Beginn an nicht.

Die Aufwendungen für den Zwischentrakt (318.289,27 €) sowie für die sonstigen aktivierungspflichtigen Herstellungskosten (120.626,27 €) für Konferenzraum, Pflasterungen und Pflanzen waren ausschließlich im Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt und sind vom Aufwandersatzanspruch ausgenommen. Sie gehen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter über. Im Fall des Zwischentraktes besteht auf jederzeit mögliches Verlangen Abtragsungsverpflichtung durch die Vermieter. Eine Vorteilsgewährung an die Gesellschafter als Grundeigentümer bestand somit von Beginn an nicht.

Korrespondierende Gegenberichtigung

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Jänner 2007 war der steuerliche Vertreter der Meinung, die deutsche Gesellschaft habe durch die Gewinnberichtigung der Behörde im Vertragspartnerstaat (hier Österreich), die auf diese Nichteinhaltung der Vereinbarung zurückzuführen sei, sogar einen Rechtsanspruch auf Korrektur. Folgerichtig hätte die österreichische Gesellschaft diesen Betrag im Gutschriftsweg für 2003 in Rechnung gestellt, was im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung zu berücksichtigen gewesen sei.

Bereits in der Berufung wurde darauf hingewiesen, dass der Satz „Folgerichtig habe die österreichische Gesellschaft diesen Betrag im Gutschriftsweg für 2003 in Rechnung gestellt, was im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung zu berücksichtigen sei“ ein Irrtum gewesen ist.

Die Bw. hat zu keinem Zeitpunkt eine derartige Gutschrift an die deutsche Gesellschaft ausgestellt. Als Beweis können das Verrechnungskonto und die Erlöskonten vorgelegt werden.

Abschließend ersucht der steuerliche Vertreter unter Berücksichtigung seiner Ausführungen und zu deren Beweis übermittelte Beilagen im Sinne des § 280 BAO Bedacht zu nehmen und um Stattgabe der Berufung.

Diesem Schreiben beigelegt wurden:

-) Einreichplan (A1, A2)
-) Projekt j (B)
-) Umlaufbeschluss vom 20./21.2.20003 (C1) und vom 24.6.2003 (C2)
-) Saldenliste Debitoren (D)
-) Bescheid des Magistrates MA 37- Baubewilligung (E)
-) Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei WT (F)
-) Einvernehmliche Beendigung des Mietvertrages vom 16.8.2007 (G)
-) Rechnung betreffend Pönale unter Bezug auf das Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei WT vom 15.7.2007 (frühzeitiger Auszug aus der Liegenschaft) vom 31.12.2007 an die Bw. (H)
-) Kontoauszug der Vermieter (KA und PR) von der Erste Bank vom 11.1.2008 über den Abgang der Investitionsablässe an die Bw. in Höhe von 440.000 € und den Eingang der Miete für den Monat Jänner 2008 in Höhe von 9.600 € inklusive Umsatzsteuer
-) Rechnung vom 21.12.2007 der Bw. über die Ablöse laut Mietvertrag (J)

-) Kopie eines Fotos betreffend die verfahrensgegenständliche Liegenschaft vor Umbau (K)
-) Kopie eines Fotos betreffend die verfahrensgegenständliche Liegenschaft nach Umbau (L)
-) Vollmacht des Masseverwalters für die weitere Vertretung im Verfahren vor dem UFS vom 22.3.2012

Die Bw. wird im Verfahren vom Masseverwalter vertreten, da mit Beschluss vom 17. September 2008 der Konkurs über das Vermögen der Bw. eröffnet wurde.

In der am 29. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Tz. 2 Vorsteuern Fremdleistungen

Steuerlicher Vertreter verweist auf die Berufungsausführungen und auf die Äußerungen in der Betriebsprüfung.

Herr W. führt aus, wie im Bp-Bericht bzw. in der Stellungnahme zur Berufung und weist nochmals darauf hin, dass seitens des Finanzamtes vor allem das Handeln im guten Glauben hinterfragt wurde.

Tz. 1, 4 und 5

Steuerlicher Vertreter verweist auf Pkt 5.2. des Mietvertrages, der ausdrücklich eine Regelung dahingehend enthält, dass im Falle der Auflösung des Mietverhältnisses für die vom Mieter getätigten Investitionen ein Aufwandsersatz zu leisten ist. Dabei handelt es sich zweifellos um eine Bestimmung, die fremdüblich ist. Dass die Investitionen im Mietvertrag bereits zahlenmäßig festgelegt werden müssen, ist nicht Voraussetzung dafür, dass der Vertrag anerkannt werden kann. Warum die Betriebsprüfung die Ansicht vertritt, dass der im Zuge der Bauarbeiten errichtete Zwischentrakt im Interesse des Vermieters errichtet worden sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Dieser Zwischentrakt wurde ausschließlich im Interesse der Mieterin errichtet, weil diese beide Gebäude betrieblich nutzen wollte und daher dieser Zwischentrakt notwendig war. Verwiesen wird weiters darauf, dass aktenkundig ist, dass dieser Zwischentrakt über Aufforderung der Behörde gegebenenfalls wieder abgetragen werden muss.

Herr r.: Zu einer vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses ist es deshalb gekommen, weil auf Grund der umfangreichen und nachhaltigen Veränderungen in der Pharmabranche das Auftragsvolumen und damit die Umsätze des Unternehmens rückläufig waren. Aus Kostenersparnisgründen war daher beabsichtigt, ein kleineres Objekt anzumieten.

Dr. We.: verweist in diesem Zusammenhang auf die anlässlich der Vertragsauflösung erfolgte Ablösezahlung, die zu diesem Zeitpunkt nicht mehr unter denselben Personen erfolgt ist. Insoweit ist das Argument der Betriebsprüfung, dass das Mietverhältnis nicht fremdüblich ist obsolet.

Finanzamtsvertreter, W. verweist auf die Ausführungen der Stellungnahme, Seite 16.

Dr. Wa.: Zum Einwand der Betriebsprüfung, dass für einen befristeten Mietvertrag Schriftlichkeit erforderlich ist, ist auszuführen, dass die gegenständliche Villa nicht dem Mietrechtsgesetz unterliegt (§ 1 Abs. 2 Z 5 MRG).

Die Vereinbarung einer sogenannten Amortisationsabläse nach § 10 MRG ist bei Mietverhältnissen wie dem gegenständlichen durchaus nicht unüblich. Wäre in dem gegenständlichen Vertrag ein Verweis nach § 10 MRG nicht aufgenommen worden, hätte andernfalls ein Ersatzanspruch nach den Bestimmungen des ABGB ermittelt werden müssen, was hinsichtlich der Höhe eines Ersatzanspruches unsicherer gewesen wäre und einen weitaus größeren Vermittlungsaufwand erfordert hätte.

Über Befragen durch die Vorsitzende, warum im Hinblick darauf, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Art und das Ausmaß der durchgeführten Investitionen und auch deren Höhe annähernd bekannt war, keine entsprechende Aufnahme im Mietvertrag erfolgt ist, gibt **Herr r.** an: Durch den Hinweis auf § 10 MRG war einem allfälligen Ersatzanspruch auch im Hinblick auf die Höhe ausreichend entsprochen.

Steuerlicher Vertreter: Der von der Betriebsprüfung im Zusammenhang mit der Ermittlung der Mietzinsersparnis zum Ansatz gebrachte Quadratmeterpreis in Höhe von 14 €/m² für ein saniertes Gebäude wird ausdrücklich außer Streit gestellt.

Herr r.: Das Unternehmen ist, nachdem die Renovierungsarbeiten ab Februar am gegenständlichen Objekt durchgeführt wurden, erst im August/September 2003 in die Villa eingezogen und hat ab diesem Zeitpunkt die betriebliche Tätigkeit entfaltet. Es ist richtig dass bereits ab Jänner 2002 (richtig 2003) Mietzahlungen in Höhe von 10.000 € erfolgt sind.

Steuerlicher Vertreter: Die Reduktion des bezahlten Mietzinses hängt nicht mit dem vom Gutachter PM errechneten Mietzins pro Monat von 8.000 € zusammen, sondern beruht ausschließlich darauf, dass die Betriebskosten für das gegenständliche Objekt vom Unternehmen gesondert getätigt wurden.

Dr. Wa.: Es ist durchaus üblich, dass dem Mieter vom Vermieter eine mietfreie Zeit eingeräumt wird, um ihm die Gelegenheit zu geben, das Objekt nutzbar zu machen. Dass

dennoch ab Jänner 2002 (Anmerkung: richtig 2003) Mietzahlungen geleistet wurden, ist bei der wirtschaftlichen Betrachtung miteinzubeziehen.

Herr r: Der Bau eines Meeting-Raumes ist angesichts des Unternehmensgegenstandes der Bw. ebenso wie der Verbindungsgang notwendig und wurde im ausschließlichen Interesse der Bw. errichtet.

Mag. P. verweist auf die Ausführungen zur Stellungnahme zur Berufung. Nach Ansicht des Finanzamtes sind die von der Judikatur entwickelten Kriterien zur Fremdüblichkeit von Verträgen im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Ausführungen von Dr. Wa. belegen, dass bei der gegenständlichen Vertragsgestaltung es umso mehr erforderlich gewesen wäre, detailgetreue Regelungen in den Vertrag aufzunehmen und nach außen zu dokumentieren.

Ereignisse, die der verdeckten Ausschüttung nachgelagert sind, können nicht dazu führen, dass diese nicht zum Ansatz gelangt.

Nach Ansicht des Finanzamtes haben die gegenständlichen Investitionen zu einer wesentlichen Erhöhung des Ertragswertes geführt und zwar insofern, als in Zukunft ein höherer Mietzins aus der Vermietung zu lukrieren ist und durch die getätigten Investitionen Sanierungsmaßnahmen der nächsten Jahrzehnte vorweg genommen wurden.

Obwohl der Gutachter im Befund von einem sanierten Objekt ausgeht, gelangt er dennoch zu einem geringen Mietertrag von 8.000 €/Monat.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wird die subjektive Tatseite im gegenständlichen Fall, vor allem durch die fehlende Schriftlichkeit und mangelnde Publizität des Vertrages dokumentiert. Der Zuwendungswille lässt sich vor allem aus dem Umstand ableiten, dass die gegenständliche Vereinbarung von der Bw. unter das MRG subsumiert wird, um sicher zu stellen, dass nach Ablauf von 10 Jahren kein Ablöseanspruch mehr besteht.

Steuerlicher Vertreter verweist abschließend auf die Berufungsausführungen und die Ausführungen in der Gegenäußerung sowie die Erläuterungen des Dr. Wa. in der heutigen Berufungsverhandlung.

Zur Rechtsansicht des Finanzamtes, dass es sich bei sämtlichen Investitionen um Herstellungsaufwand handelt, verweist der steuerliche Vertreter auf die jüngere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Mag. P.: Das vom steuerlichen Vertreter in der Berufung zitierte BFH-Urteil geht dann vom Herstellungsaufwand aus, wenn es durch die Investitionen zu einer wesentlichen Erhöhung

des Ertragswertes kommt, gerade eine solche wesentliche Erhöhung liegt im gegenständlichen Fall vor.

Herr r wendet ein, dass aus der Tatsache, dass das Objekt nach der Auflösung des Mietverhältnisses insgesamt 3½ Jahre leer gestanden ist, ersichtlich ist, dass es nur schwer vermietbar war.

Dr. Wa.: Die Annahme der Betriebsprüfung, dass das Objekt vor den Investitionen einen niedrigeren Ertragswert hatte, ist nicht durch ein Gutachten nachgewiesen.

Mag. P.: Dass es durch die durchgeführten Investitionen zu einer Erhöhung des Ertragswertes gekommen ist, ergibt sich nach Ansicht der Betriebsprüfung eindeutig aus dem vom Gutachter in seinem Gutachten zur Berechnung herangezogenen Berechnungsparametern.

Über Befragen gibt Herr r zu Protokoll, dass das Unternehmen seiner Ehegattin in dem in Rede stehenden Objekt einen Büroraum angemietet hat und dieser auch nach Auszug der Bw. weiter unterhalten wurde, bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Villa von einem Nachmieter genutzt wurde. Der jetzige Mieter bezahlt incl. Betriebskosten 15.000 €/Monat.

Tz. 7 Gegenberichtigung:

Steuerlicher Vertreter führt aus wie in der Berufung und ergänzt seine Ausführungen dahingehend, dass es tatsächlich nicht zu Mehrfachverrechnungen gekommen ist. Die entsprechenden Leistungen wurden dem deutschen Unternehmen in Rechnung gestellt.

Herr W. verweist nochmals darauf, dass seitens der deutschen Betriebsprüfung der nicht anerkannte Aufwand im Schätzungswege ermittelt wurde. Seitens der Betriebsprüfung wurde in Kooperation mit dem bundesweiten Fachbereich versucht, die Feststellungen zu verifizieren. Dass eine Gewinnverlagerung nach Österreich stattgefunden hat, ist seitens des Finanzamtes nicht nachvollziehbar. Auf die Stellungnahme wird verwiesen.

Steuerlicher Vertreter verweist auf die Auskunft des BMfF vom 8. März 2004, GZ 10/32/1-IV/4/04, wonach lediglich Formalmängel nicht ausreichend sind, die Verrechnungspreise entsprechend zu berichtigen.

Mag. P.: Nach Auffassung des Finanzamtes hat die deutsche Betriebsprüfung die getroffenen Feststellungen nicht begründet.

Über Befragen durch die Referentin gibt Herr W. zu Protokoll, dass seitens der Betriebsprüfung nicht festgestellt werden konnte, dass es tatsächlich zu Mehrfachverrechnungen gekommen ist.

Masseverwalterin: Die mangelnde Begründung der deutschen Finanzverwaltung kann nicht zu Lasten der Bw. gehen.

Vom Finanzamt vorgelegt und zum Akt genommen werden:

-) Firmenbuchauszug der Bw. (1)
-) Firmenbuchauszug der TMG (2)
-) Firmenbuchauszug der EPG (3)
-) Firmenbuchauszug der m, r , L OG (4)
-) Firmenbuchauszug der 1 (5)
-) Artikel in "Extradienst", eine Fachzeitschrift für Medien, betreffend die Bw. (6)
-) Datenauskünfte aus der Abfrage des Finanzamtes des DB2 betreffend die w (7)
-) Grunddatenauszüge betreffend die TMG (8)

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verletzung des Parteigehörs

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gemäß § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Auf die Wahrung des Parteigehörs ist in jedem Stadium des Abgabenverfahrens, folglich auch im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat, zu achten. Parteigehör bedeutet, dass ein Abgabepflichtiger das Recht besitzt, vom bisherigen Ergebnis des Verfahrens (Beweisaufnahme) informiert zu werden und ihm Gelegenheit zu geben, *„von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern“* (§ 183 Abs. 4 BAO). Es besteht aber keine Verpflichtung das Ergebnis der Beweiswürdigung vor Bescheiderlassung der Partei zur Kenntnis zu bringen; weiters müssen der Partei von ihr vorgelegte Beweismittel, auch wenn sie widersprüchlich sind, nicht vorgehalten werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 115, Tz 15).

Vor Ergehen eines abschließenden Bescheides ist der Abgabepflichtige von den aufgenommenen Beweisen und dem Ergebnis der Beweisaufnahme in Kenntnis zu setzen, wobei ihm Gelegenheit zu einer Stellungnahme zu geben ist.

Dem Vorbringen der Bw., dass anlässlich der Betriebsprüfung die amtswegige Ermittlungspflicht und die Wahrung des Parteiengehörs verletzt wurden, kann nicht gefolgt werden, da dieser ausreichend Gelegenheit gegeben wurde, zu den Feststellungen und dem Ergebnis der Beweisaufnahmen Stellung zu nehmen, wie aus den umfangreichen eingebrachten Schriftsätzen ersichtlich ist.

Die Abhaltung einer Schlussbesprechung im Rahmen einer abgabenrechtlichen Prüfung dient gleichfalls dem Grundsatz des Parteiengehörs. Unbestritten ist, dass im Betriebsprüfungsverfahren eine Schlussbesprechung abgehalten wurde.

Ebenso dient die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, wie im gegenständlichen Verfahren die Senatsverhandlung am 29. März 2012, in der die Bw. nochmals Gelegenheit hatte, sich zu den Feststellungen der Betriebsprüfung zu äußern, diesem Grundsatz.

Auch der Vorwurf, das Finanzamt habe von der steuerlichen Vertretung vorgebrachte Argumente bzw. abgegebene Stellungnahmen zum Großteil nicht gewürdigt, ist nicht nachvollziehbar, zumal sich die Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung mit sämtlichem aktenkundigen Vorbringen ausführlich auseinander gesetzt hat.

2. Vorsteuern

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG idGF müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung;
3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt ...;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (BGBl I 2002/132).

§ 11 Abs. 3 UStG idgF besagt, dass für die unter Abs. 1 Z 1 und 2 geforderten Angaben jede Bezeichnung ausreichend ist, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die Unternehmereigenschaft des Leistenden muss objektiv nach den Kriterien des § 2 UStG gegeben sein. Das gilt selbst dann, wenn der Leistungsempfänger alle zumutbaren Schritte unternommen hat, um sich über die Unternehmereigenschaft des Partners zu vergewissern. Das UStG kennt keinen Schutz des guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft des Leistenden (VwGH 11.7.1995, 95/13/0143, VwGH 13.12.1995, 95/13/0030). Daher ist die Unternehmereigenschaft stets zu korrigieren, wenn sich nachträglich die objektiv fehlende Unternehmereigenschaft herausstellt. Ein Schaden, der durch unrichtige Angaben des Leistenden verursacht wird, ist nicht auf Ebene durch Zulassung des Vorsteuerabzuges zu kompensieren, sondern zivilrechtlich durch Ersatzansprüche gegen den Leistenden (Ruppe, UStG³, § 12, Tz 32).

Der Vorsteuerabzug wurde seitens der Betriebsprüfung nicht gewährt, weil der Rechnungsaussteller kein Unternehmer sei und weil keine UID-Nummer auf der Rechnung angeführt wurde.

CT war seit dem Jahr 2002 in regelmäßiger Geschäftsbeziehung auf freier Werksvertragsbasis zu der Bw. Im Jahr 2002 hat er einen Regelbesteuerungsantrag gestellt, eine UID-Nummer beantragte er im Jahr 2007.

Er erbrachte für die Bw. Leistungen, aus denen er Einnahmen erzielte. Er war weder in die Organisation der Bw. eingebunden, noch musste er sich an deren Weisungen halten. Mit seiner Tätigkeit übte CT eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig aus;

gewerblich oder beruflich ist jede Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes besteht bei CT die Unternehmereigenschaft.

Ist jedoch auf der Rechnung keine (gültige) UID-Nummer angeführt, liegt zumindest ein Inhaltserfordernis einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG nicht vor, sodass dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug allein schon aus diesem Grund nicht zusteht (vgl. in diesem Sinne auch UFS 9.7.2007, RV/1542-W/05).

Da es sich bei der Angabe der UID-Nummer um ein Rechnungsmerkmal handelt, dessen Fehlen zum Verlust des Vorsteuerabzuges führt, die verfahrensgegenständlichen Rechnungen im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keine gültige UID enthielten und für die Bw. anlässlich der Rechnungslegung durch eine elektronische MIAS-Selbstabfrage ohne weiteres feststellbar gewesen wäre, dass der Rechnungsaussteller gar nicht über eine gültige UID-Nummer verfügte, steht ein Vorsteuerabzug aus den streitgegenständlichen Rechnungen nicht zu.

Auch seitens der Bw. ist unbestritten, dass zum Zeitpunkt des von ihr vorgenommenen Vorsteuerabzuges keine UID-Nummer des leistenden Unternehmers auf der Rechnung aufscheint. Ebenso, dass dieser erst im Jahr 2007 den Antrag auf Ausstellung einer UID-Nummer bei seinem zuständigen Finanzamt gestellt hat.

Selbst die Bw. stimmt zu, dass keine für den Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung im Jahr 2003 von CT vorliegt. Die Bw. verweist in ihrer Berufungsbegründung auf die Umsatzsteuer-Richtlinien (Rz 1831), nach denen ein Prüfer eine in der Regel einen Monat nicht überschreitende Frist zur Beseitigung dieses Mangels zu setzen hat.

Sie sieht ein Versäumnis darin, dass der Prüfer keine derartige Frist gesetzt hat und daher auch eine spätere Ergänzung der UID-Nummer auf der Rechnung zum sofortigen Vorsteuerabzug führt.

Der erkennende Senat vertritt die Auffassung, dass die UID-Nummer im Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzuges vorliegen muss. Wird sie erst später ergänzt, steht der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt zu, in dem sämtliche Rechnungsmerkmale vorliegen (Scheiner/ Kolacny/Caganek, Kommentar zur MWSt, § 11 Tz. 144/2).

Die Bindung des Vorsteuerabzuges an eine Rechnung, die den Formvorschriften des § 11 UStG 1994 entspricht, ist nicht als unsachlich zu beurteilen, da der Leistungsempfänger jederzeit auf die Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung dringen kann. Sobald eine den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 entsprechende Rechnung vorgelegt wird, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, jedoch allerdings erst für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Berichtigung oder Ergänzung der mangelhaften Rechnung erfolgt (VwGH 18.11.1987, 86/13/0204, VwGH 17.9.1996, 95/14/0068, Ruppe, UStG³ 1994, § 12 Tz. 40/2).

Da CT erst im Jahr 2007 eine UID-Nummer vom Finanzamt zugewiesen wurde, konnte bis zu diesem Zeitpunkt eine Rechnungsberichtigung nicht erfolgen und war daher in den streitgegenständlichen Jahren ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Hinsichtlich der von der Bw. vertretenen Rechtsansicht, dass der Prüfer eine Frist zur Rechnungsberichtigung setzen hätte müssen, wie aus den Umsatzsteuer-Richtlinien ersichtlich, ist anzumerken, dass es sich bei den Richtlinien um einen für den Unabhängigen Finanzsenat nicht verbindlichen Auslegungsbehelf des BMF handelt, aus welchem über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können.

Da die streitgegenständlichen Rechnungen nicht die von § 11 UStG geforderten Angaben (im Berufungsfall die UID-Nummer des leistenden Unternehmers) im Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges enthalten haben, sind sie nicht als Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen. Aus der Sicht des Leistungsempfängers fehlt dann eine wesentliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. Ruppe, UStG³, § 11 Rz 57).

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Mieterinvestitionen

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die verfahrensgegenständliche Liegenschaft samt den beiden darauf befindlichen Gebäuden wurde von KA und PR mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2002 um 1,271.775 € erworben. Das Gebäude wurde in Form einer Miteigentümergeinschaft an die Bw. vermietet. Der Mietvertrag wurde mittels Anwaltskorrespondenz geschlossen, der mit Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. CH, datiert mit 27. Dezember 2002 und versehen mit einem Eingangsstempel der Bw. vom 30. Dezember 2003, der Bw. zur Kenntnis gebracht wurde. Aus diesem Schreiben geht hervor, dass ein Hauptmietvertrag nach den in dem als Beilage angeschlossenen Mietvertrag ersichtlichen Bedingungen abgeschlossen wurde.

Die wesentlichen Punkte der Mietvereinbarung sind:

-) Vertragsdauer: ab 1.1.2003 befristet auf 10 Jahre. Ende des Bestandsverhältnisse: 31.12.2012.
-) Eine ordentliche Kündigung ist ausgeschlossen.
-) Hauptmietzins. 8.000 €, Indexanpassung
-) Die Mieterin trägt die Betriebskosten.
-) Bauliche Veränderungen am Mietobjekt: Die Mieterin ist berechtigt, bauliche Veränderungen am Mietgegenstand durchzuführen. Die Vermieter sind verpflichtet, binnen angemessener Frist allfällige Anträge für Bewilligungen zu unterfertigen. Bei Beendigung des

gegenständlichen Vertrages steht der Mieterin ein Anspruch auf Ersatz von Aufwendungen gemäß den Bestimmungen des § 10 MRG zu. Aufwendungen, die ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt werden, sind von diesem Aufwandersatzanspruch ausgenommen und gehen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin über.

-) Die Mieterin hat den Mietgegenstand und die für den Mietgegenstand bestimmten Einrichtungen und Geräte (beispielsweise die Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitären Anlagen sowie Gas- und Elektrogeräte und Öfen) zu warten, instand zu halten und bei Schäden zu erneuern.

Die Bw. hat im Schätzungswege den Zubau, den Verbindungsgang und verschiedene Investitionen (z.B. Elektroinstallationen) als Herstellungskosten in Höhe von 525.440 € aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. Die restlichen Investitionen wurden als Erhaltungsaufwand verbucht. Dieser Betrag setzt sich nach weiteren Angaben der Bw. zusammen:

§ 10 Abs. 3 Z 1 und 3 MRG	10 Jahre AfA	211.861 €
§ 10 Abs. 3 Z 4 MRG	20 Jahre AfA	763.807 €
Summe		975.570 €

Das Gutachten von PM sieht in den Sanierungsarbeiten an der Liegenschaft eine grundsätzliche Sanierung der Altgebäude und die Einrichtung eines Zubaus und Verbindungstraktes zwischen den beiden Gebäuden: *„Die beiden Gebäude wurden im Zuge eines Komplettumbaus und einer Generalsanierung, welche im Sommer 2003 abgeschlossen wurde, durch eine verglaste Eingangshalle verbunden und die Villa durch einen verglasten Wintergarten erweitert.“*

Zum Erhaltungszustand führt das Gutachten aus: *„Das gesamte Objekt befindet sich nach Generalsanierung, Um- und Zubau in erstklassigem, neuwertigen Zustand und entspricht dem modernsten Stand der Technik. Im Zuge der Sanierung wurden umfangreiche Erneuerungs- bzw. Verbesserungsarbeiten (wie z.B. Trockenlegung des Mauerwerks, teilweise Neuerrichtung der Elektroinstallationen, Heizung etc. durchgeführt. (...) Die Böden sind überwiegend hochwertiger, zum Teil neu verlegter Parkettboden. In Teilbereiche wurde Stein- und Sisalboden verlegt. Die Räumlichkeiten verfügen über eine Verkabelung für EDV, Telefon, sowie über ein Funk-Lan-Netz. (...) Die gesamte Einfriedung wurde aufwendig restauriert bzw. erneuert. (...) Ein Teil des Grundstückes wurde befestigt und 10 – 12 Pkw-Abstellplätze geschaffen. Gartenseitig in Verlängerung der verglasten Eingangshalle wurde eine großzügige Terrasse (ca. 100m²) errichtet. Die restlichen Flächen sind gärtnerisch gestaltet.“*

Die Gesamtnutzfläche wird mit 770m² und 128m² Terrasse angegeben, die Grundstücksgröße liegt bei 2.338 m².

Aktenkundig sind der Mietvertrag, Einreichplan bei der MA 19 vom 26.4.2003 und das Schätzwert-Gutachten von PM, sowie die Rechnung 2/2007 betreffend Pönale wegen des frühzeitigen Auszuges der Bw. vom 31.12.2007 in Höhe von brutto 410.871 € und die Rechnung der Bw. an die Miteigentumsgemeinschaft als Vermieterin vom 21.12.2007 über eine Anzahlung für Ablöse laut Mietvertrag in Höhe von brutto 440.000 €.

Daraus folgt rechtlich:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 steht einem Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die Vorsteuer für die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen zu, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG sind.

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.

Die Betriebsprüfung legt ihrer rechtlichen Beurteilung unter anderem die mangelnde Fremdüblichkeit des Mietvertrages zwischen der Miteigentümergeinschaft und der Bw. zugrunde.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- a) nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH vom 4.6.2003, 97/13/0208).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; VwGH 22.9.1999, 97/15/0005).

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt, weil hier die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wirklichkeit eine familienhafte Veranlassung. Diese Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (VwGH vom 24.9.2002, 99/14/0006).

Im gegenständlichen Verfahren besteht insofern ein Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien des Mietvertrages, als zwischen der Bw. als Mieterin und den Vermietern de facto Personenidentität besteht. Vermietet wurde die Liegenschaft von den Miteigentümern KA und PR. Gesellschafter der Bw. war in den streitanhängigen Jahren die PEH-GmbH als Alleingesellschafterin, an der wiederum KA und PR als Gesellschafter beteiligt waren, ab März 2003 waren sie über die Stiftungen, die nun Gesellschafter wurden, als Begünstigte beteiligt. Bei der CP war PR unter anderem Mitglied des Stiftungsvorstandes. Zweck der Stiftung ist die Sicherung des Stiftungsvermögens und Unterstützung von Begünstigten. Bei der PPS war KA unter anderem Mitglied des Stiftungsvorstandes. Zweck der Stiftung ist ebenfalls die Sicherung des Stiftungsvermögens und Unterstützung von Begünstigten.

Die Geschäftsführer der Bw. waren KA und PR.

Dass zwischen den Vertragsparteien ein Naheverhältnis bestand, wird selbst von der Bw. eingeräumt (siehe ergänzender Schriftsatz/Fax vom 26.3.2012).

Die nach der Judikatur des VwGH auch für Verträge mit juristischen Personen geltenden Grundsätze betreffend Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind gleichermaßen auf jene Fälle anwendbar, in denen eine Miteigentümergeinschaft mit einer Kapitalgesellschaft, an der die Miteigentümer – wenn auch über eine dazwischengeschaltete Stiftung – beteiligt sind, Rechtsbeziehungen eingeht, da auch diesfalls eine familienhafte Veranlassung des nach außen vorgegebenen Leistungsaustausches naheliegt.

Zu den Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Gemäß § 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.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen respektive bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen setzt dabei - wie bereits ausgeführt - voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Unter dem Gesichtspunkt obiger Ausführungen ist daher im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob der zwischen der Bw. und der Miteigentumsgemeinschaft a r geschlossene Mietvertrag auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Zunächst ist festzuhalten, dass während des Jahres 2003 den Vertragsparteien kein schriftlicher Mietvertrag vorlag. Weiters ist unbestritten, dass der verfahrensgegenständliche Mietvertrag bei Vertragsabschluss nicht von den Vertragsparteien persönlich unterschrieben wurde, sondern über eine sogenannte Anwaltskorrespondenz zustande gekommen ist.

Diesbezüglich ist hinzuzufügen, dass sich der Unabhängige Finanzsenat grundsätzlich der Ansicht der Bw. anschließt, dass Verträge auch durch das Instrument der Anwaltskorrespondenz rechtsgültig geschlossen werden können. Die Bw. wurde mit Schreiben vom 27.12.2002 ihres Rechtsanwaltes WT & Partner über den Abschluss des Mietvertrages informiert, wobei dieses Schreiben als Datum des Einlangens bei der Bw. den 30.12.2003 aufweist. Nicht aufgeklärt werden konnte während des Verfahrens, aus welchen Gründen der Vertrag erst ein Jahr später bei der Bw. eingelangt ist, noch dazu, weil im Umlaufbeschluss der Gesellschafter die Vorlage des schriftlichen Mietvertrages bereits bis zum 31. Juli 2003 gefordert wird. Die Klärung dieser zeitlichen Differenz ist jedoch für dieses Verfahren nicht von Bedeutung, da der Senat vom Abschluss des Mietvertrages auf Grund der Nutzung der Liegenschaft und Bezahlung eines Mietzinses durch die Bw. ausgeht, der Mietvertrag somit - wie die Bw. in ihren Ausführungen formuliert - gelebt wurde.

Weiters kann es dahingestellt bleiben, ob es sich bei diesem Mietvertrag um einen zivilrechtlich gültigen Vertrag handelt, zumal die zivilrechtliche Gültigkeit keine unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist, weil nach § 23 Abs. 3 BAO auch ein wegen Formmangels nichtiges Rechtsgeschäft für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung ist, wenn die beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis eintreten lassen. Umgekehrt steht die zivilrechtliche Gültigkeit der getroffenen Abmachungen einer abweichenden steuerlichen Beurteilung nicht entgegen (VwGH vom 13.3.1997, 95/15/0128).

Die Forderung nach einem klaren, eindeutigen Inhalt von Verträgen ist im vorliegenden Fall insofern zu untersuchen, als durch die Bezahlung eines von der vertraglichen Vereinbarung abweichenden Mietzinses seitens der Bw. bereits Zweifel nach einem eindeutigen Inhalt aufkommen.

Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Mietvertrages zählen jedenfalls Angaben betreffend Bestandsgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Höhe des Bestandszinses, Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten, allfällige Wertsicherungsklauseln und für den Fall, dass vom Mieter Investitionen in das Bestandsobjekt vorgenommen werden, auch eine Vereinbarung hinsichtlich dieser Mieterinvestitionen.

Was die Höhe des Mietzinses betrifft, ist dem Mietvertrag ein Betrag von 8.000 € zu entnehmen, bezahlt wurden während des Jahres 2003 jedoch 10.000 €. Schon aus diesem Grund kann keine Rede davon sein, dass diese Vereinbarung einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat, auch wenn die Entrichtung dieses Betrages auf einen Irrtum beruhte, wie die Bw. in ihrer Berufung ausführt, da die Betriebskosten inkludiert gewesen waren, diese Betriebskosten aber von der Bw. gesondert bezahlt wurden.

Wenn die Betriebsprüfung auf Grund dieses Vorgehens zu dem Schluss gelangt, dass die Mietvereinbarung erst im Nachhinein abgeschlossen wurde, erscheint diese Annahme durchaus nachvollziehbar, zumal aus dem Mietvertrag Punkt 3.1 iVm 3.2 ersichtlich ist, dass die Betriebs- und Nebenkosten zusätzlich zum Hauptmietzins in Höhe von 8.000 € zu entrichten waren.

Hinsichtlich der Höhe des Mietzinses bringt die Bw. im Wesentlichen vor, dass der Vertrag über ein unsaniertes Gebäude abgeschlossen wurde.

Um Uneinigkeiten, auf welcher Grundlage die Miethöhe basiert, auszuschließen, ist es fremdüblich, dass in einem Mietvertrag der Zustand eines Objektes bei Übergabe genau beschreiben wird. Dies wird durch die von der Bw. vorgelegten Vertragsmuster untermauert, da jedes Muster für Mietverträge einen Passus über den Zustand des Objektes bei der

Übergabe, in dem der genaue Zustand zum Zeitpunkt der Übergabe bzw. die festgestellten Mängel bzw. Schäden beschrieben bzw. aufgelistet werden, beinhaltet.

Das Fehlen der Beschreibung des Zustandes des Mietobjektes bei der Übergabe sowie Rückgabe nach Beendigung des Mietverhältnisses entspricht ebenfalls nicht dem Kriterium einer klaren Formulierung.

Ein weiterer Punkt, der nach Ansicht des Senates nicht klar geregelt ist, liegt in der Formulierung des Aufwandsersatzanspruches der Bw. dem Vermieter gegenüber. Es mag zutreffen, dass ein Anspruch nicht zahlenmäßig genannt werden muss. Doch die Trennung der Ersatzansprüche in solche, die nach dem MRG ersetzt werden und solche, „*die im Interesse des Unternehmens der Mieterin getätigt wurden*“, und nicht ersetzt werden, ist keine klare, eindeutige Formulierung. Der Hinweis der Bw., dass die Ansprüche nach dem MRG in der Rechtsprechung und Literatur klar ersichtlich sind, konnte den Senat nicht überzeugen, in dieser Formulierung einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zu sehen. Diese Wortwahl begünstigt in jedem Fall eine Diskussionsmöglichkeit, da nicht feststeht, wer entscheidet, welche Investitionen im Interesse der Mieterin liegen bzw. ob diese nicht doch einen Wert für die Vermieterin darstellen. Es ist zu bezweifeln, dass ein Fremder einer solchen Vereinbarung, vor allem unter Berücksichtigung der Höhe der zum damaligen Zeitpunkt beabsichtigten Investitionen, zugestimmt hätte.

Eine konkrete Aufnahme bzw. Darlegung des Aufwandsersatzanspruches im Zusammenhang mit den beabsichtigten Investitionen wäre im vorliegenden Fall umso mehr angezeigt gewesen, als zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Art und das Ausmaß der Investitionen und auch deren betragsliche Höhe annähernd bekannt war. Die von PR im Rahmen der Berufungsverhandlung vertretene Auffassung, dass durch den Hinweis auf § 10 MRG die Ersatzansprüche ausreichend bezeichnet gewesen wären, überzeugt vor dem Hintergrund obiger Ausführungen nicht.

Zusammengefasst ist auszuführen, dass es sich bei diesem Mietvertrag um keine Vereinbarung mit einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt handelt.

Letztlich ist zu prüfen, ob die zwischen der Miteigentümergeinschaft und der Bw. getroffenen Vereinbarungen auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Angemessenheit des Mietzinses

Insoweit die Betriebsprüfung die Angemessenheit des von der Bw. für die Nutzung dieses Gebäudes bezahlten Mietzins bezweifelt, ist auszuführen, dass sich ein solcher grundsätzlich am Ausstattungszustand im Zeitpunkt der Vermietung richtet. Es ist zutreffend, entsprechend der wirtschaftlichen Erfahrungen, dass für einen Bestandsgegenstand, den der Bestandgeber nicht instand gesetzt hat, sondern erst der Bestandnehmer instand setzen muss/soll, weniger Bestandzins zu zahlen ist als für ein bereits instandgesetztes Bestandsobjekt.

Der bezahlte Mietzins entspricht einem Quadratmeterpreis von 8,80 €. Dieser Wert errechnet sich aus dem aus dem Mietvertrag ersichtlichen Bestandzins (netto) in Höhe von 8.000 €/Monat bei einer zu vermietenden Büronutzfläche von 770m² und Terrassen von 128m² bei einer Gesamtfläche von 2.2337m².

Wenn die Benützung der Gartenflächen einberechnet wird, vermindert sich der Mietzins nochmals eklatant.

Die Fremdüblichkeit des gegenständlichen Mietzinses kann nach Ansicht des Senates nur unter Einbeziehung der von der Bw. vorgenommenen Investitionen gesehen werden.

Mieterinvestitionen

Vertraglich wurde der Bw. das Recht auf weitere Umbauarbeiten eingeräumt, die „im Interesse des Unternehmens der Mieterin“ liegen. Diese Investitionen gehen entsprechend den Vertragsvereinbarungen bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungsfrei in das Eigentum der Vermieter über. Abgesehen davon, dass es sich bei dem Begriff „im Interesse des Unternehmens der Mieterin“ um einen unbestimmten handelt, der erst im Zuge einer Interpretation geklärt werden muss, ist es fraglich, ob fremd gegenüber stehende Personen, einen solchen Passus vereinbart hätten, da nicht klar geregelt ist, welche Investitionen darunter fallen, und ob sie nicht doch einen Wert für den Vermieter darstellen. Nur in diesem Fall bestünde ein Anspruch auf Entschädigung. Im Wirtschaftsleben richtet sich die Geschäftsgebarung immer auf eine Gewinnerzielung oder Vorteile bei beiden Vertragspartnern, die bei diesem Vertrag nicht zu erkennen ist. Auch im Falle, wie die Bw. behauptet, dass diese Änderungen am Gebäude keinen wirtschaftlichen Wert für die Vermieter haben, erscheint es fremdunüblich, dass diesfalls kein Ersatzanspruch des Vermieters gegen den Mieter für die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes des Bestandsobjektes vereinbart wird. Dazu kommt, dass laut Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 4.6.2003 der gemäß Punkt II.) dieses Bescheides bewilligte Zubau auf Verlangen der Behörde ohne Anspruch auf Entschädigung jederzeit abzutragen ist, sodass davon auszugehen ist, dass ein fremder Vermieter jedenfalls Vorsorge für den Ersatz allfälliger Abbruchkosten getroffen hätte.

Es entspricht nicht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten, dass ein Vermieter ein durch die Sanierung insofern zweckentfremdendes Gebäude, als es nicht mehr bzw. nur sehr schwer vermietet werden kann (laut Angaben des PR in der Berufungsverhandlung ist das gegenständliche Objekt nach Auflösung des Mietverhältnisses mit der Bw. insgesamt 3½ Jahre leer gestanden), ohne Ersatzpflicht zurücknimmt. In einem derartigen Fall wird jeder Vermieter auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes bestehen.

Ist das Gebäude im sanierten Zustand doch vermietbar, stellt diese Investition für die Vermieter jedenfalls einen Vermögenswert dar, der abzulösen ist.

Grundsätzlich darf ein Mieter keine Veränderungen an einem Mitgegenstand ohne vorherige Zustimmung durch den Vermieter vornehmen, wodurch der Vermieter in die Lage versetzt wird, den Gebrauch des in seinem Eigentum befindlichen Gegenstandes zu überwachen und für ihn entwertende Veränderungen zu verhindern.

Werden – mit Zustimmung des Vermieters - bauliche Veränderungen vorgenommen, können auch bei der Beseitigung dieser Veränderungen enorme Kosten anfallen, sodass eine derartige einseitig vorgenommene Vereinbarung – wie im zu beurteilenden Fall - massiv in die Rechte des Eigentümers eingreift, die kein Eigentümer im eigenen Interesse zulässt.

Kein Vermieter nimmt ein Gebäude in einem für ihn nachteiligen Zustand ohne Vereinbarung einer Ersatzleistung zurück (Aufwandsersatz für die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes), umgekehrt stellt der Mieter bei einer Wesensverbesserung Ersatzansprüche oder vereinbart eine Verpflichtung zur Entfernung. Unüblich ist, dass der Mieter dem Vermieter unentgeltlich einen Vermögensvorteil überlässt.

Zu den vorgenommenen Investitionen ist weiters auszuführen, dass laut Gutachten diese in der Berechnung des Ertragswertes bzw. Mietzinses nicht berücksichtigt sind, da der Ertragswert auf Basis des zahlenden Mietzinses erfolgte.

Nicht beantwortet wurde seitens der Bw. die Frage, aus welchen Gründen keine Kompensation ihrer Aufwendungen mit dem zu zahlenden Mietzins vorgenommen wurde, für die der Vermieter auf jeden Fall bei Beendigung des Mietverhältnisses einen Ersatzanspruch leisten muss. Der Grund für diese Vorgehensweise kann nur darin erblickt werden, dass für die vorgenommenen Investitionen ein Anspruch auf Ersatz gemäß den Bestimmungen des § 10 MRG vereinbart wurde. Die Bw. sieht in dieser Vereinbarung eine mieterfreundliche Vereinbarung. Dieser Sichtweise kann sich der Senat nicht anschließen, weil jeder Unternehmer im Wirtschaftsleben seine Kosten nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen minimieren will. Wenn ein Vertragspartner schon die Aufgaben des anderen, in diesem Fall des Vermieters übernimmt, strebt dieser, im gegenständlichen Verfahren die Mieterin

angesichts solcher Arbeiten zumindest einen finanziellen Ausgleich an, üblich erscheint eine mietzinsfreie Zeit oder Kompensation mit der zu zahlenden Miete.

Der Senat 1 teilt die in der Berufungsverhandlung vertretene Ansicht des Finanzamtes, dass es angesichts der vorliegenden Mietvereinbarung umso mehr erforderlich gewesen wäre, klare und detailgetreue Regelungen betreffend Aufwandsersatz in den Vertrag aufzunehmen und nach außen zu dokumentieren.

Zu der von der Bw. laut Vertrag vorgenommenen Einteilung der Investitionen ist hinzuzufügen:

a) § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG: 10 Jahre Abschreibungsdauer (*„... hat der Mieter bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Ersatz dieser Aufwendungen vermindert um eine jährliche Abschreibung.“* = Ersatzanspruch des Mieters vom Vermieter): Errichtung und Umgestaltung von Leitungen, Heizungs- und Sanitäranlagen, Fußböden: 244.705 €

b) § 10 Abs. 3 Z 4 MRG: 20 Jahre Abschreibungsdauer (worunter die „Investitionen, die im Interessen des Mieters liegen“ zu subsumieren sind. Diese gehen entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über.): 880.159 €

c) Verbindungstrakt und Konferenzzimmer: *„liegen im Interesse des Mieters“*, daher kein Ersatzanspruch.

Zum Ersatzanspruch der Investitionen nach § 10 Abs. 3 Z 1 bis 3 MRG ist auszuführen, dass dieser nach Beendigung des Mietvertrages obsolet ist, weil nach 10 Jahren seitens des Vermieters kein Aufwandsersatz mehr zu leisten ist, da die Investitionen bereits auf Null abgeschrieben wurden.

Der Ersatzanspruch nach § 10 Abs. 3 Z 4 MRG wurde durch das Vorschreiben einer Pönale minimiert, womit die Bw. laut Vertrag nicht rechnen musste.

Den Ausführungen der Bw. in ihrer Berufung, dass das Ziel dieser Vereinbarung, nämlich eine für beide Parteien faire Regelung zu treffen, erreicht worden sei, ist insofern zuzustimmen, als dies zwar für die an diesem Vertrag beteiligten Parteien (Personenidentität) zutreffen mag, aber unter dem Blickwinkel des Fremdvergleiches festzuhalten ist, dass eine derartige Vereinbarung nicht unter Fremden abgeschlossen wird. Vor allem bei Betrachtung der durchgeführten Investitionen, die eine längere Nutzungsdauer aufweisen, wie zum Beispiel die Erneuerung der Fassade und Dachreparatur.

Nach dem Inhalt des vorliegenden Vertrages hat die Bw. völlig freie Hand bei der Umgestaltung und Sanierung des Gebäudes, da nicht einmal in Ansätzen schriftlich fixiert

wurde, welche Sanierungsmaßnahmen überhaupt vorgenommen werden sollen. Ebenso finden sich keine konkreten Vereinbarungen bezüglich eines Ersatzanspruches. Wenn die Bw. davon ausgeht, dass sie hinreichend über die vorzunehmenden Sanierungsmaßnahmen informiert war, kann dies nur unter dem Blickwinkel der Personenidentität zwischen Vermieter und Mieterin gesehen werden.

Ebenso reicht der Hinweis auf § 10 MRG nicht aus, da eine solche Regelung im Hinblick auf die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen Interpretationen freien Raum lässt. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Investitionen dem Eigentümer länger erhalten bleiben als eine Abschreibungsdauer von 10 Jahren. Zivilrechtlich erwirbt der Eigentümer sofort mit Anwachsung Eigentum an sämtlichen Investitionen. Der Mieter (hier die Bw.) muss aufgrund dieser Vertragsgestaltung de facto damit rechnen, dass sämtliche von ihr getätigten Investitionen wegen dieses unkonkreten Vertragspunktes betreffend Ersatzanspruch, der jede Interpretation zulässt, verloren sind.

Nach Ansicht des erkennenden Senates wäre insbesondere unter dem Blickwinkel des Fremdvergleiches eine klare und detaillierte Regelung betreffend des Aufwendersatzes der getätigten Investitionen im Mietvertrag festzuhalten gewesen. Daran vermag auch der Verweis der Bw. auf die - in diesem Vertrag vereinbarte Anwendung des MRG und die im MRG enthaltenen zwingenden Bestimmungen über Investitionsablösen nichts zu ändern.

Nach dem Vorbringen der Bw. ist auf Grund des Umstandes, dass sie für die von ihr getätigten Investitionen, die im Interesse des Vermieters gelegen sind, auf jeden Fall – entweder nach dem MRG oder nach dem ABGB -, einen Ersatz bekommt, ein fremdüblicher Vorgang zu sehen. Doch aufgrund der Tatsache, dass der Begriff „im Interesse des Vermieters“ nicht näher im Vertrag ausgeführt ist, kann in dieser Regelung keine fremdübliche Vorgangsweise erblickt werden.

Ebenso wie bei den Investitionen, die nur im Interesse des Mieters (= Bw.) getätigt wurden, ist zu hinterfragen, welche von den Vertragsparteien darüber entscheidet, dass ein solches ausschließliches oder überwiegendes Interesse gegeben ist.

Weiters ist es fremdunüblich, dass bei derartigen baulichen Veränderungen, die angeblich keine Wertsteigerung des Bestandsobjektes nach sich ziehen, keine Schadensersatzansprüche seitens des Vermieters vereinbart werden (z.B. etwaige Abbruchkosten zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes).

Ebenso unüblich ist es, dass die Bw. bereits ab Jänner 2003 Mietzahlungen in voller Höhe geleistet hat, obwohl sie ihre Geschäftstätigkeit – bedingt durch die baulichen Veränderungen – erst im August/September 2003 in der angemieteten Liegenschaft aufgenommen hat.

Dass nicht einmal während der Renovierungsphase, in der die Bw. in ihrem Geschäftsbetrieb wesentlich beeinträchtigt war bzw. die Liegenschaft nicht nutzen konnte, auf die Entrichtung des Mietzinses verzichtet bzw. dieser herabgesetzt wurde, lässt sich nur aus dem nicht vorhandenen Interessensausgleich der Vertragspartner erklären. Umso mehr, als es bei gewerblich genutzten Bestandsobjekten durchaus üblich ist, dass dem Mieter eine „mietfreie“ Zeit zur Nutzbarmachung des Objektes einräumt wird, wie der von der Bw. beigezogene Mietrechtsexperte in seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung erklärte.

Ein weiteres Indiz dafür, dass kein fremdüblicher Vertrag vorliegt, ist darin zu sehen, dass keine Vereinbarung hinsichtlich der Möglichkeit einer vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses getroffen wurde. Im Vertrag findet sich kein Hinweis auf eine etwaige Strafzahlung (Pönale) bei vorzeitiger Kündigung, wie sie in der Folge der Bw. verrechnet wurde (Rechnung vom 31.12.2007, Beilage H). Worauf sich diese stützt, kann dem vorliegenden Vertrag nicht entnommen werden.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, dass laut Mietvertrag ein Aufwandersatz besteht (*„Der Vermieter weiß, dass der Anspruch einklagbar ist“*), ist entgegenzuhalten, dass es eben aufgrund des vorliegenden Mietvertrages (*„im Interesse des Mieters“*) nicht eindeutig ist, für welche Sanierungsarbeiten bzw. Investitionen diese Ersatzpflicht seitens des Vermieters besteht und in welcher Höhe diese einklagbar ist.

Es kann der Argumentation der Bw. auch insofern nicht gefolgt werden, wenn sie die Fremdüblichkeit durch den Verkauf von Gesellschaftsanteilen (seitens des Käufers wurde eine Dilligence Due-Prüfung durchgeführt) sieht, da die steuerliche Frage nach der Anerkennung des verfahrensgegenständlichen Vertrages veranlagungsjahrbezogen zu sehen ist und nicht das Jahr des Verkaufes betrifft.

Der von der Bw. beigezogene Sachverständige in Mietrechtsangelegenheiten nimmt zum Problem Aufwandersatz nach dem ABGB bzw. MRG dahingehend Stellung, dass er den Ermittlungsaufwand nach dem ABGB eher aufwändig sieht, da in diesen Fällen oftmals ein Gutachten gebraucht wird. Wäre im gegenständlichen Vertrag ein Verweis auf § 10 MRG nicht aufgenommen worden, hätte ein Ersatzanspruch nach den Bestimmungen des ABGB ermittelt werden müssen.

Der Senat 1 teilt nicht die Auffassung der Bw., dass durch den Verweis auf § 10 MRG der Ersatzanspruch des Vermieters eindeutig bestimmt sei.

Die Sanierungsarbeiten umfassten im Wesentlichen eine Erneuerung der Heizung, Lüftung, Klimaanlage, Elektro- und sanitäre Installationen, Trockenlegungsarbeiten, eine gänzliche Erneuerung der Fußböden, Fassadensanierung und Ausbesserungen am Dach. Im Zuge der

Sanierungsarbeiten wurden weiters ein Zubau, der als Konferenzzimmer dient und ein Verbindungsgang zwischen Haupt- und Nebengebäude errichtet.

Gerade angesichts der im vorliegenden Fall durchgeführten umfangreichen Sanierungsarbeiten, deren Umfang ebenso wie die Höhe der Ersatzpflicht zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits bekannt war, wäre zur Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten eine detaillierte Regelung im Mietvertrag geboten gewesen und eine solche unter einander fremd gegenüberstehenden Personen zweifellos auch erfolgt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach den oben dargestellten Überlegungen davon auszugehen ist, dass der vorliegende Vertrag weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, noch einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt hat und zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Insbesondere unter Bedachtnahme auf die vorgenommenen umfangreichen Adaptierungsmaßnahmen wäre umso mehr eine klare Vertragsgestaltung zu fordern gewesen.

Nach Ansicht des Senates ist der Abschluss eines derartigen Vertrages zwischen Fremden auszuschließen.

Um eine verdeckte Ausschüttung annehmen zu können, ist ein auf Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft erforderlich, wobei dieser schon aus den objektiven Umständen des Falles geschlossen werden kann.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 27.5.1999, 96/15/0028, VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059) sowie der Verwaltungspraxis erfordert eine verdeckte Ausschüttung „eine ausdrücklich auf Vorteil Gewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt auch dann vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Die erforderliche subjektive Voraussetzung der verdeckten Ausschüttung kann somit aus objektiven Gesichtspunkten geschlossen werden. Grundsätzlich ist damit die subjektive Komponente aber zusätzlich zur formellen und materiellen Komponente der Fremdüblichkeit einer Leistung zu berücksichtigen.

Der erkennende Senat schließt sich der Rechtsansicht des Finanzamtes hinsichtlich der subjektiven Tatseite an, die durch die fehlende Schriftlichkeit und mangelnde Publizität des Mietvertrages dokumentiert wird. Der Zuwendungswille lässt sich vor allem aus dem Umstand

ableiten, dass die gegenständliche Vereinbarung von der Bw. unter das MRG subsumiert wird, um sicher zu stellen, dass zumindest für einen nicht unbeträchtlichen Teil der Aufwendungen nach 10 Jahren kein Ablöseanspruch mehr besteht.

Da auf Grund obiger Ausführungen der mit der Miteigentumsgemeinschaft getroffene Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen ist, erfolgte die Festsetzung der getätigten Mieterinvestitionen als verdeckte Ausschüttung zu Recht. Die von der Betriebsprüfung in diesem Zusammenhang vorgenommene Aktivierungen und Abschreibungen der Bw. wurden zu Recht storniert.

In diesem Punkt war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zeitpunkt des Zuflusses

Die Bw. bringt in ihren Ausführungen vor, dass sie als wirtschaftliche Eigentümerin der von ihr veranlassten und bezahlten Mieterinvestitionen zu betrachten sei. Ferner sei sie wirtschaftliche Eigentümerin der Investitionen von Vertragsbeginn bis zur vorzeitigen Vertragsbeendigung geblieben.

Dem Einwand der Bw., dass sie bis zur Auflösung des Mietvertrages als wirtschaftliche Eigentümerin der Investitionen abzusehen ist und ein Zufluss des Wertes der Investitionen erst bei Beendigung des Vertrages erfolgen kann, ist entgegenzuhalten:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

In der Lehre und Judikatur wurde der in der BAO nicht verwendete Begriff des „wirtschaftlichen Eigentümers“ geprägt, worunter derjenige verstanden wird, dem ein Wirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Anknüpfung der abgabenrechtlichen Tatbestände und somit unter Bedachtnahme auf § 24 zuzurechnen ist. Letztlich maßgebend ist die wirtschaftliche Verfügungsmacht.

In der Regel ist der zivilrechtliche Eigentümer auch wirtschaftlicher Eigentümer, weil er die umfassende Sachherrschaft ausübt.

Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum ist jedoch nach der Rechtsprechung (VwGH 18.12.1989, 88/15/0114, VwGH 18.12.1997, 96/15/0252, VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039) dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sachen auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, dh auf die

Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums hat primär nach objektiven Gesichtspunkten zu erfolgen. Subjektive Faktoren (etwa Herrschaftswille) haben allein keine maßgebliche Bedeutung, können aber Indiz für die objektive Situation sein (VwGH 11.9.1969, 0088/68, VwGH 7.5.1969, 1814/68) (Ehre-Rabl in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶, 2011, Tz123).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Zuordnung von Mieterinvestitionen zum Vermieter entscheidend, ob der Mieter zu einer solchen Investition berechtigt oder verpflichtet war. War er zur Investition verpflichtet, fließt sie dem Vermieter bereits mit ihrer Vornahme zu, andernfalls erst mit Vertragsbeendigung.

Dazu ist anzumerken, dass die Vertragsparteien im vorliegenden schriftlichen Mietvertrag zwar keine Verpflichtung zur Vornahme der Sanierungsmaßnahmen vereinbart haben. Unter dem Blickwinkel des Naheverhältnisses zwischen dem Vermieter und der Mieterin (= Bw.) und der Annahme einer fremdüblichen Mietzinsvereinbarung, wie sie zu jedem Zeitpunkt während des Verfahrens von der Bw. behauptet wird, kann jedoch eine Verpflichtung indirekt aus dieser Vereinbarung abgeleitet werden. Ein Mietzins von 8.000 €/Monat ist für das verfahrensgegenständliche Bestandsobjekt nur unter Einbeziehung der von der Bw. vorgenommenen Investitionen fremdüblich.

Dies ergibt auch nachstehende Berechnung:

Das Mietverhältnis begann am 1.1.2003 und wurde mit 30.11.2007 beendet, das sind 59 Monate. Die Bw. zahlte pro Monat 8.000 € Miete und musste eine Pönale resultierend aus dem Ersatzanspruch der vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen (Mieterinvestitionen) von 410.871 € bezahlen (Rechnung vom 31.12.2007). Wird dieses Pönale auf einen monatlichen Betrag umgerechnet, ergibt sich ein Betrag von 6.964 €, womit sich ein fiktiver Mietzins von 14.964 €/Monat ergibt, was einem fremdüblichen Mietzins entspricht.

Eine Entfernung der Investitionen („*die im Interesse des Mieters liegen*“) ist vertraglich nicht vorgesehen, ebenso wurde kein Ersatzanspruch in Höhe des Zeitwertes der Einbauten vereinbart, zudem ist der auf 10 Jahre befristete Mietvertrag (= mögliche Nutzung der Sachen durch die Bw.) kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Investitionen (z.B. Dachreparatur, Fassadenerneuerung). Daraus lässt sich insgesamt ableiten, dass die Bw. nicht wirtschaftlich über die Mieterinvestitionen disponieren konnte und die tatsächliche Herrschaftsmacht innehatte.

Dazu kommt, dass die Sanierungsmaßnahmen, wie Fassadenerneuerung, Dachreparatur, Fußböden, Elektro- und Sanitärinstallationen,... untrennbar mit der Liegenschaft verbunden

sind, und schon aus diesem Grund nicht mehr zurück genommen werden können und dadurch in das Eigentum des Vermieters übergegangen sind.

Berücksichtigt man weiters das bestehende Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieterin und den Umstand, dass die Sanierungsmaßnahmen im Rahmen einer fremdunüblichen Vertragsgestaltung erfolgten, ist auf Grund des vorliegenden Gesamtbildes der Verhältnisse davon auszugehen, dass eine "freiwillige" Vornahme der Investitionen nicht vorliegt.

Daher schließt sich der Senat 1 auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes der Auffassung der Betriebsprüfung, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Mieterinvestitionen bereits bei Vornahme der Investitionen dem Vermieter zufließt, an.

In diesem Punkt war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

4. Mietzinsersparnis

Die Bw. errechnet den Vorteil, der dem Vermieter aufgrund der „Mietzinsersparnis“ zufließt folgendermaßen:

Gesamtkosten	1,576.322,00 €
Zubauten und Verbindungstrakt	318.289,00 €
Investitionen gemäß § 10 Abs. 3 Z 1-3 MRG	244.705,75€
Investitionen gemäß § 10 Abs. 3 Z 4 MRG	880.159,21 €
Mietzinsersparnis	133.168,04 €

Diese Berechnung kann der Senat nicht nachvollziehen, weil Zubauten und ein Verbindungstrakt nicht den Wert des Gebäudes vermindern, sondern einen Vermögensvorteil darstellen. Wird diese Investition tatsächlich im ausschließlichen Interesse der Mieterin getätigt, wäre es fremdüblich, dass ein Schadenersatz vereinbart wird, der sich insofern auswirken kann, dass der Vermieter entweder die Kosten für die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes verrechnen kann oder die Investition geht in sein Eigentum über, womit sie einen Wert hat und entsprechend abzulösen ist.

Unverständlich für den Senat ist auch die Tatsache der Verrechnung eines Pönales an die Bw. Einerseits wird vertraglich dokumentiert, dass durch den Verweis auf das MRG die Bw. als Mieterin in ihren Ersatzansprüchen besser gestellt sei, andererseits wurde durch ein vertraglich nicht vereinbartes Pönale dieser Anspruch der Bw. auf Null reduziert.

Hinsichtlich des gemäß Punkt 5.2 des Mietvertrages in Abzug gebrachten Aufwandsatzanspruches wird auf die Ausführungen unter Punkt 3 dieses Bescheides verwiesen.

Aus diesem Grund erscheint auch die von der Bw. vorgenommene Berechnung als nicht zielführend.

Die Betriebsprüfung sieht in einem Teil der vorgenommenen Investitionen Vorleistungen für künftig zu zahlende Mieten. Die Berechnung der Betriebsprüfung basiert auf der Differenz zwischen dem entrichteten und einem ortsüblich angemessenen Mietzins, hochgerechnet auf die vereinbarte Mietdauer. Auch die Vorgangsweise, dass dieser Betrag auf 10 Jahre aktiviert wurde und ein jährlicher Betrag von 56.160 € als Betriebsausgaben angesetzt wurde, kann der Senat nachvollziehen.

Der unabhängige Finanzsenat schießt sich in diesem Punkt der Berechnung der Betriebsprüfung an, der die Bw. nichts Essentielles entgegengesetzt hat.

Da die vorliegende Konstruktion nicht den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen entspricht, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand des Fremdvergleiches ermittelt.

Das zwischen der Bw. und der Miteigentümergeinschaft bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Eine Beurteilung der Investitionen in Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand wird nicht vorgenommen, da in den Investitionen eine verdeckte Ausschüttung bzw. Mietzinsersparnis gesehen wird und somit keine Aktivierungspflicht gegeben ist.

4. Antrag auf Gegenberichtigung nach Art. 9 OECD-Abkommen

Strittig ist, ob die in Deutschland im Zuge einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung im Schätzungswege vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben in Österreich zu berichtigen,

also dem Antrag der Bw. auf korrespondierende Gegenberichtigung gemäß Art. 9 DBA mit Deutschland stattzugeben ist.

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bw. unterhielt in den streitanhängigen Jahren eine Event-Agentur, die Veranstaltungen für Firmen durchführte. Die Bw. hatte eine Vielzahl an Auftraggeber in Deutschland, die Event-Veranstaltungen in Österreich organisieren ließen. Aufgrund der sich verschlechternden allgemeinen Wirtschaftslage in Deutschland und finanziellen Situation der Auftraggeber, deren Tenor bei der Vergabe von Marketingveranstaltungen von Sparmaßnahmen geprägt war, wurden Event-Veranstaltungen nur mehr in Deutschland genehmigt, wodurch es bei gleicher betrieblicher Organisation bei der Bw. und denselben Auftraggebern, lediglich durch eine neue Auswahl der Locations, nämlich in Deutschland, und nicht mehr in Österreich - zu einer massiven Umsatzverlagerung nach Deutschland gekommen ist.

Die Bw. hat ursprünglich Eventveranstaltungen für die Pharmaindustrie mit deutschen Ärzten in Österreich durchgeführt, wodurch die Umsätze in Österreich angefallen sind. Aufgrund von Sparmaßnahmen und Vorgaben seitens der Pharmaindustrie, dass derartige Veranstaltungen nur mehr in Deutschland abgehalten werden dürfen, hat die Bw. ab diesem Zeitpunkt die von ihr organisierten Eventveranstaltungen in Deutschland durchgeführt, wodurch die Umsätze von nun an in Deutschland angefallen sind.

Die Bw. unterhielt in München bis April 2003 eine Betriebsstätte, und nach einer Umgründung eine eigenständige Tochter in München, folglich ein verbundenes Unternehmen der österreichischen Gesellschaften (= Bw.).

Da der Betrieb in München im Prüfungszeitraum nicht über genügend personelle und infrastrukturelle Ressourcen verfügte, wurden vom österreichischen Unternehmen verschiedene Leistungen auch für München erbracht.

Beim Tochterunternehmen in Deutschland fand für die Jahre 2000 bis 2003 eine Betriebsprüfung statt, im Zuge welcher wegen unangemessener Vertragsbeziehungen eine Gewinnberichtigung im Jahr 2003 nach Art. 9 OECD-Musterabkommen in Deutschland vorgenommen wurde. Als Begründung der deutschen Betriebsprüfung diente § 90 III Außensteuergesetz: *Bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, hat ein Steuerpflichtiger über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu führen.*

Das Tochterunternehmen der Bw. hat in Deutschland die Leistungen zum Teil pauschaliert und zum Teil nach Stundensätzen abgerechnet. Diese Abrechnungsmethode entspricht nicht den erhöhten Nachweispflichten in Deutschland bei Auslandsbezug. Folglich wurde seitens der deutschen Betriebsprüfung der Betrag von 83.000 € geschätzt und dem Gewinn hinzugerechnet.

Als Begründung für diese Primärberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen wurde im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, dass die Weiterverrechnung wegen Mängel im Zusammenhang mit den erhöhten Nachweispflichten bei Auslandsbezug nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen sei. Im deutschen Betriebsprüfungsbericht findet sich die Feststellung: *„Nicht verrechnungsfähige Kosten bzw. Mehrfachbelastungen wurden mangels detaillierter Unterlagen/Aufzeichnungen mit 83.000 € geschätzt.“*

Dem von der Bw. gestellten Antrag auf korrespondierende Gegenberichtigung zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung wurde vom Finanzamt nicht stattgegeben.

Daraus folgt rechtlich:

Art 9 DBA: Verbundene Unternehmen

(1) Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die einer der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinn dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt

hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen, erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

Artikel 9 bestätigt, dass die DBA-Partnerstaaten berechtigt sind, grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen zwischen nahestehenden Unternehmen zu unterbinden. Maßstab für die Beurteilung, ob eine korrekturbedürftige Gewinnverschiebung im internationalen Konzern stattgefunden hat, sind die geschäftlichen Beziehungen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen („Fremdverhaltensgrundsatz“).

Bei verbundenen grenzüberschreitenden Unternehmen soll verhindert werden, dass Gewinne in jene Länder transferiert werden, die sich durch eine günstige Besteuerung auszeichnen. Um dem entgegenzusteuern, wurden internationale Abkommen geschlossen.

Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen 1982 besagt, dass Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmungen dem Fremdverhaltensgrundsatz, dem „dealing at arm's length principle“ entsprechen müssen. Widrigenfalls sind die Abgabenbehörden ermächtigt, entsprechende Gewinnkorrekturen durchzuführen.

Verrechnungspreise sind so festzusetzen, wie dies zwischen fremden, voneinander unabhängigen Unternehmen geschehen würde. Regelungsgegenstand sind nicht nur Geschäftsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochter- Gesellschaften, sondern auch Beziehungen zwischen anderen Unternehmungen gemeinsamer Leitung sowie Betriebsstätten. Als Maßstab für eine unangemessene Gewinnaufteilung zwischen den Vertragsstaaten dient der Fremdverhaltensgrundsatz.

§ 6 Z 6 EStG 1988 lautet auszugsweise folgendermaßen: „Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt, so sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört, der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.“

Der Wortlaut der Bestimmung stellt zwar nur auf die "Überführung von Wirtschaftsgütern" ab. Würde man aber den konzerninternen Dienstleistungsverkehr nicht miteinbeziehen, so würde eine derartige Auslegung gegen einschlägige Empfehlungen der OECD verstoßen. Die Bestimmung ist demgemäß weit auszulegen (Loukota, SWI 2000, 517).

Nach § 138 BAO ist zudem eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei konzerninternen Auslandsbeziehungen gegeben. Die Grundlagen der Verrechnungspreisgestaltung sind schriftlich festzuhalten (einschließlich der Angabe der gewählten Methode). Wird dies unterlassen, kann es nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass man diese Daten für die nach Handelsrecht zu führende Buchhaltung nicht benötigt.

Verrechnungspreise dienen der Herbeiführung einer sachlich gerechtfertigten Ergebnisaufteilung von Wirtschaftsbeziehungen zwischen Nahestehenden. Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Gesellschaften unterhalten, müssen diese für steuerliche Belange so gestaltet werden, dass es hierdurch nicht zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zu diesem Zweck müssen die Geschäftsbeziehungen durch Ansatz von Verrechnungspreisen in ihrer steuerlichen Auswirkung jenen angepasst werden, die zustande gekommen wären, wenn die Geschäftspartner sich als unabhängige Unternehmen fremd gegenüber gestanden wären (Fremdvergleichsgrundsatz).

Wird dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprochen, dürfen die Gewinne von der Finanzverwaltung des jeweiligen Staates korrigiert und entsprechend besteuert werden (sog. Primärberichtigung). Erhöht ein Staat im Rahmen dieser Korrektur die Gewinne, ist im anderen Staat zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine korrespondierende Gegenberichtigung vorzunehmen.

Die Frage, ob Betriebsausgaben dem Grunde nach überhaupt vorliegen, ist anhand der innerstaatlichen deutschen Vorschriften zu entscheiden. Danach kann der Betriebsausgabenabzug für Dienstleistungen im Konzern dann verwehrt werden, wenn keine Nachweise über einen Leistungsaustausch erbracht werden oder wenn die Übernahme der Aufwendungen zu Gunsten eines verbundenen Unternehmens ausschließlich aus gesellschaftlichen Beziehungen erfolgte.

Art. 9 OECD-MA normiert ausdrücklich den „Dealing-at-length“-Grundsatz. Demnach findet eine Berichtigung von Einkünften statt, wenn Einkünfte eines inländischen Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert werden, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die davon abweichen, die unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen vereinbart hätte.

Aufgrund von Sparmaßnahmen und Vorgaben seitens der Pharmaindustrie, dass die von der Bw. in langjähriger Berufsbeziehung angebotenen Dienstleistungen (Event-Veranstaltungen) nur mehr in Deutschland abgehalten werden dürfen, musste die Bw. ab diesem Zeitpunkt die von ihr organisierten Eventveranstaltungen in Deutschland durchführen, wodurch die Umsätze von nun an in Deutschland angefallen sind.

Die Umsätze verlagerten sich folglich nach Deutschland, in Österreich kam es zu einem Umsatzeinbruch. Die Umsatzverlagerungen lagen bedingt durch die Vorgaben der Auftragsgeber außerhalb der Sphäre der Bw. und hatten rechtliche Gründe.

Nach der deutschen Abgabenordnung ist bei aufwendigen Ermittlungen anlässlich einer Außenprüfung eine tatsächliche Verständigung zulässig. Auf Grund des Legalitätsprinzips (§ 85 AO) ist das Finanzamt generell verpflichtet, die Steuern auf Grund geltender Gesetze festzusetzen und zu erheben. Nach den durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelten Grundsätzen ist es aber zulässig, zwischen einem Unternehmer/Arbeitgeber und dem Finanzamt eine Einigung mit bindender Wirkung herbeizuführen. Tatsächliche Verständigungen dienen dem Ziel, Unsicherheiten und Ungenauigkeiten in einem konkreten Besteuerungssachverhalt zu beseitigen. Damit wird den Beteiligten (Finanzamt und Unternehmer) eine Möglichkeit geboten, Unklarheiten in einem mängelfreien Verfahren ohne langwierige Rechtsbehelfsverfahren zu beseitigen.

Durch das Ansetzen eines geschätzten pauschalen Betrages im Einverständnis beider Beteiligten, nämlich der Tochtergesellschaft der Bw. und dem Finanzamt, wurde das deutsche abgabenrechtliche Verfahren rechtskräftig beendet und brachte Rechtssicherheit auf beiden Seiten.

Die deutsche Finanzverwaltung hat in einem einwandfreien Verfahren nach den dort geltenden und anzuwendenden Verfahrensvorschriften die abgabenrechtliche Betriebsprüfung durchgeführt. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurden im Schätzungswege mit Einverständnis der geprüften Gesellschaft – um das Verfahren nicht weiter in die Länge zu ziehen – Weiterverrechnungen nicht anerkannt.

Als Begründung für die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben wurde von der deutschen Betriebsprüfung angeführt, dass eine Weiterverrechnung aufgrund von Mängeln im Zusammenhang mit den erhöhten Nachweispflichten bei Auslandsbezug nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben anerkannt wird.

Bei verbundenen Unternehmen ist jener Gewinn zu besteuern, der zustanden gekommen wäre, wenn die Geschäftspartner sich als unabhängige Unternehmen fremd gegenüber gestanden wären (Fremdvergleichsgrundsatz).

Da seitens der österreichischen Betriebsprüfung weder Mängel bezüglich der Betriebsausgabeneigenschaft im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG, noch Mehrfachverrechnungen von Leistungen und auch keine überhöhten Verrechnungen festgestellt wurden, vertritt der Senat die Auffassung, dass nach der erfolgten Primärberichtigung in Deutschland der nicht anerkannte Betrag zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung als Betriebsausgaben anzuerkennen ist.

Den Ausführungen der Betriebsprüfung, dass von der Bw. keine schlüssigen Argumente für die Unrichtigkeit der österreichischen Weiterverrechnungen dargestellt wurden und daher der innere Betriebsvergleich an Bedeutung gewinnen würde, ist entgegenzuhalten, dass die Bw. sehr wohl schlüssige Argumente für die Umsatzverlagerungen und Weiterverrechnungen, die aufgrund von nicht in ihrem Wirkungsbereich gelegenen Vorgaben durchgeführt wurden, im gegenständlichen Verfahren dargelegt hat. Durch die Tatsache, dass die Event-Veranstaltungen nur mehr in Deutschland für die deutschen Auftraggeber abgehalten wurden, kam es eben zu diesen Verlagerungen.

Der erkennende Senat stimmt dem Antrag auf Gegenberichtigung zu, weil er der Auffassung ist, dass der berichtigende Gewinn wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen des freien Marktes erzielt worden wäre.

Zweck der Bestimmung liegt darin, dass grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen vermieden werden sollen und der richtige Gewinn unter Beachtung eines fremdüblichen Verhaltens ermittelt werden soll.

Zu erwähnen ist, dass sich die Umsatzverlagerungen durch die Änderung des Verhaltens der Auftragsgeber und nicht durch im Verhalten der Bw. gelegene Gründe ergeben haben, sowie dass es sich bei Deutschland um kein Niedrigsteuerland handelt.

Der Ansicht der Betriebsprüfung, dass die deutsche Berichtigung nicht nachvollziehbar und daher auch nicht zu Recht vorgenommen worden sei, vermag der erkennende Senat nicht zu folgen. Die deutsche Betriebsprüfung geht davon aus, dass die weiterverrechneten Leistungen tatsächlich erbracht wurden, auf Grund der zum Teil fehlenden Dokumentation wurde jedoch eine Kürzung der Pauschalen vorgenommen.

Nach dem Grundsatz des Fremdverhaltensgrundsatzes ist die von der Bw. vorgenommene, an die geänderte Auftragsstruktur als auch rechtliche Struktur der deutschen Gesellschaft angepasste Weiterverrechnung von Personalaufwand und Material- und Leistungseinsatz als fremdüblich anzusehen.

Die auf Grund der Leistungsvereinbarung vom 17.9.2003 bzw. auf Grundlage der geleisteten Arbeitsstunden unter Zugrundelegung der Honorarsätze für Event-Marketer erfolgte Aufteilung der Kosten entspricht ebenso dem Fremdverhaltensgrundsatz.

Dass die nicht verrechnungsfähigen Kosten von der deutschen Betriebsprüfung im Schätzungsweg ermittelt wurden, schließt eine korrespondierende Gegenberichtigung in Österreich nicht aus, zumal die Gewinnkorrektur gemessen am Fremdvergleichsgrundsatz zu Recht erfolgt ist.

Aus diesen Gründen ist dem Antrag der Gegenberichtigung nach Art. 9 DBA stattzugeben.

Der Berufung ist in diesem Punkt Folge zu geben.

5. Antrag auf Zeugeneinvernahme

Gemäß § 166 BAO kommt in Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Festsetzung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass „die Partei“ sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2008 stellte der steuerliche Vertreter der Bw. einen Antrag auf Zeugeneinvernahme der ehemaligen Geschäftsführer KA und PR zum Beweis dafür, dass die durchgeführten Arbeiten im ausschließlichen Interesse der Mieterin (Bw.) vorgenommen wurden.

Dieser Antrag wird vom Senat abgewiesen, weil es sich bei diesem Thema um kein Sachverhaltsthema handelt, sondern um die Beurteilung einer Rechtsfrage, welches der Senat zu entscheiden hat. Hinzuzufügen ist, dass PR als Vertreter der Bw. bei der mündlichen Verhandlung anwesend war und er ohnehin Gelegenheit hatte, zu diesem Thema Stellung zu beziehen.

Der Antrag auf Einvernahme des HG als Zeuge zum Thema der Aufteilung der Aufwendungen in Erhaltungsaufwendungen und aktivierungspflichtige Investitionen wird vom Senat abgewiesen, weil die unter Beweis zu stellenden Tatsachen im gegenständlichen Verfahren unerheblich sind.

Der Antrag auf Zeugeneinvernahme des PG zum Beweis dafür, dass die streitgegenständliche Liegenschaft bei Beginn keiner Sanierung bedurft hätte, wird abgewiesen, weil die Beantwortung dieser Frage für das weitere Verfahren und für die rechtliche Beurteilung unerheblich ist.

Die Ablehnung der Beweisanträge stellen verfahrensleitende Verfügungen dar, die nicht gesondert, sondern nur in Zusammenhang mit der verfahrensabschließenden Entscheidung angefochten werden können.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 14. Mai 2012