



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch S., SteuerberatungsGmbH, vom 7. Jänner 2003 und 26. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 23. Oktober 2002 und 14. Mai 2003 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2000 sowie Umsatzsteuer 2001 nach der am 27. Oktober 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Bescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 ergeht endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die *Höhe der Abgaben* beträgt (ohne KeSt-Anrechnung):

Text	<u>1997</u> in Euro (in ÖS)	<u>1998</u> in Euro (in ÖS)	<u>1999</u> in Euro (in ÖS)	<u>2000</u> in Euro (in ÖS)	<u>2001</u> in Euro (in ÖS)
Umsatzsteuer	18.179,76 (250.159,00)	14.610,87 (201.050,00)	21.076,94 (290.025,00)	13.032,27 (179.328,00)	5.838,61 (80.341,00)
Körperschaftsteuer	3.178,71 (43.740,00)	1.816,82 (25.000,00)	1.749,96 (24.080,00)	1.749,96 (24.080,00)	-----

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

Entscheidungsgründe

Die im Druckereigewerbe tätige Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24. November 1993 gegründet und mit Datum 14. Dezember 1993 ins Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschaftsanteile befinden sich zu 25% im Eigentum des bis 29.11.2001 als Geschäftsführer eingesetzten R.F. sowie zu 75% im Eigentum des A.F.. Ab 29.11.2001 ist Frau B.U. Geschäftsführerin der Bw.

Im Zeitraum Juni bis August 2002 fand bei der Bw. eine **Betriebsprüfung** u. a. hinsichtlich der Abgaben Umsatz- und Körperschaftsteuer der Jahre 1997 – 2000 sowie eine Umsatzsteuernachschau hinsichtlich Jänner 2001 – Mai 2002 statt.

Im Zuge dieser Bp wurde die berufungsgegenständliche Feststellung hinsichtlich des durch die Bw. geltend gemachten Mietaufwandes (siehe Textziffer-Tz. 16 des Bp-Berichtes) getroffen. Zum Sachverhalt führte die Bp in ihrem Bericht aus, dass Herr R.F. mit 31.Mai 1997 sein Einzelunternehmen, eine Druckerei, aufgegeben habe. Das Betriebsgebäude und die Geschäftsausstattung seien ins Privatvermögen übernommen und in weiterer Folge an die Bw. vermietet worden.

Zu dieser Vermietung habe die Bp festgestellt, dass zwischen Herrn R.F. und der Bw. kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Es sei lediglich mündlich eine monatliche Miete von ÖS 25.000,-- zuzüglich 20% USt vereinbart worden. Aufgrund dieses mündlichen Mietvertrages sei die Miete monatlich im Rechenwerk der Bw. aufwandsmäßig verbucht und die Vorsteuern daraus in Abzug gebracht worden. Betragsmäßig bedeute dies, dass in den Jahren 1997 – 2000 sowie im Zeitraum 1-12/2001 jeweils insgesamt netto ÖS 300.000,-- sowie die Vorsteuer von ÖS 60.000,-- verbucht worden seien.

Von den verbuchten Aufwendungen seien insgesamt lediglich die nachstehenden Beträge bezahlt worden:

1997: ÖS 125.000,-- + 25.000,-- Vorsteuer,

1998: ÖS 12.666,67 + 2.533,33 Vorsteuer,

1999 und 2000: je ÖS 38.000,-- + je 7.600,-- Vorsteuer,

1-12/2001: 34.500,-- + 6.900,-- Vorsteuer.

Die Bp beurteilte den Sachverhalt im Sinne der Judikatur zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen und vertrat die Ansicht, dass dieses Mietverhältnis nur durch das persönliche Naheverhältnis (der Vermieter sei gleichzeitig der Geschäftsführer der Mieterin – d. h. der Bw.) zustandegekommen sei. Unter Fremden sei es unüblich, dass ein Vermieter 5 Jahre

hindurch auf gut 2/3 seiner Miete verzichte. Offensichtlich sei nicht ernstlich daran gedacht gewesen monatlich ÖS 25.000,-- + 20% USt an Miete zu bezahlen, da die Bw. aufgrund der wirtschaftlichen Lage nicht mehr habe bezahlen können, als bezahlt worden sei. Dafür spräche auch, dass hinsichtlich der ausstehenden Miete keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden seien. Einzig die Inanspruchnahme von Vorsteuerguthaben lasse in der gewählten Vorgangsweise wirtschaftliches Denken erkennen.

Die Bp habe daher im Prüfungszeitraum den Mietaufwand sowie die Vorsteuer nur in Höhe der tatsächlich gezahlten Beträge, wie oben angeführt, anerkannt.

Die in den Bilanzen 1997 – 2000 passivierte „Verbindlichkeit Miete F.“ (siehe Tz. 23 des Bp-Berichtes) sei aufzulösen und dem Betriebsergebnisses erfolgserhöhend zuzurechnen. Die Nachforderung an Umsatzsteuer sei erfolgsmindernd zu berücksichtigen.

Die aus der angeführten Feststellung resultierenden Nachforderungen betrugen hinsichtlich der Umsatzsteuer:

1997: ÖS 35.000,--

1998: ÖS 57.467,--

1999 und 2000: je ÖS 52.400,--

1-12/2001: ÖS 53.100,--.

Im Bezug auf die Körperschaftsteuer ergaben sich für die berufsgegenständlichen Zeiträume keine Nachforderungen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp. Die dementsprechenden **Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer** für die Jahre 1997 – 2000 ergingen mit Datum 23.10.2002. Der Bescheid zur Umsatzsteuer 2001 erging gem. § 200 (1) BAO vorläufig mit Datum 14.5.2003.

Mit Schreiben vom **7.1.2003** erhob die Bw. das **Rechtsmittel der Berufung** gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1997 – 2000 und beantragte die Anerkennung der gesamten vereinbarten Miete sowie die erklärungskonforme Veranlagung. Die **Berufung** gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde mit Schreiben vom **26.5.2003** erhoben, wobei die Bw. hinsichtlich der Begründung auf die erstgenannte Berufung verwies und die erklärungskonforme Veranlagung der Umsatzsteuer 2001 beantragte.

Die Bw. führte aus, dass sich ihre Berufung gegen die Annahme der Bp richte, dass die Gebäudemiete zwischen der Bw. und Herrn R.F. nur zur Lukrierung der daraus resultierenden Vorsteuer vereinbart worden sei. Die Berufung richte sich auch gegen die Anerkennung der Miete lediglich in Höhe der tatsächlich geflossenen Beträge.

Die Bw. erklärt, dass R.F. Eigentümer der Liegenschaft ist, auf der sich das Geschäftsgebäude befindet. Dieses Gebäude ist seit 1.1.1997 an die Bw. vermietet, worin diese eine Druckerei betreibt. Aus Kostengründen sei der Mietvertrag in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung mündlich abgeschlossen und für das gesamte Grundstück eine ortsübliche Monatsmiete von ÖS 25.000,-- zzgl. 20% Umsatzsteuer vereinbart worden. Die Bw. stellte klar, dass Herr R.F. auch im Jahr 1997 im Rahmen seines Einzelunternehmens Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt habe und zwar habe er netto ÖS 125.000,-- der Umsatz- und Einkommensteuer unterzogen.

Aufgrund der falschen Feststellung der Bp (es seien 1997 durch Herrn R.F. keine Einnahmen erklärt worden), käme diese zur Würdigung dass „offensichtlich nicht ernstlich daran gedacht war, monatlich ÖS 25.000,-- + 20% Umsatzsteuer (ÖS 5.000,--) an Miete zu bezahlen“ bzw. dass „einzig die Inanspruchnahme von Vorsteuerguthaben wirtschaftliches Denken in der gewählten Vorgangsweise erkennen läßt.“

Die Bw. stellte in der Folge dar, dass bis 31.12.1993 an der Geschäftsadresse 1230 Wien zwei Unternehmen bestanden; das Einzelunternehmen R.F. sowie eine OHG an der Herr R.F. zu 70% beteiligt war. Nach Einbringung des Einzelunternehmens in die Bw. per 1.1.1994 waren an der Adresse die Bw. und nach wie vor die OHG situiert. Per 5.8.1996 hat Herr R.F. die restlichen OHG-Anteile übernommen und diese als Einzelunternehmen weitergeführt. Dieses wurde am 31.5.1997 eingestellt und das Gebäude sowie die Geschäftsausstattung gingen ins Privatvermögen über.

Die Bw. hält der Darstellung der Bp entgegen, dass den an der Geschäftsanschrift ansässigen Druckereien auch in der Vergangenheit immer eine Miete verrechnet worden sei. Dies zeige der der Berufung beiliegende Jahresabschluss der OHG für das Jahr 1995. 1995 seien ÖS 290.000,-- und 1994 ÖS 270.680,-- an „Gerätemiete“ verrechnet worden.

Ab dem Jahr 1997 sei dann der Bw. eine Miete von jährlich ÖS 300.000,-- verrechnet worden. In den ersten 5 Monaten des Jahres habe die Miete, insgesamt ÖS 125.000,-- netto, noch bezahlt werden können. Erst ab Juni 1997 sei der Bw. die Auszahlung der Miete aus wirtschaftlichen Gründen nicht mehr zur Gänze möglich gewesen.

Die an der Geschäftsadresse befindlichen drei Unternehmen erwirtschafteten im Jahr 1996 Umsätze von insgesamt rd ÖS 4,1 Mio. Auf diese Umsätze bauend, sei die Jahresmiete mit ÖS 300.000,-- netto vereinbart worden. Die Umsatzrückgänge in den Jahren 1997 bis 2000 seien auf technologische Veränderungen zurückzuführen, die eine Druckerei im herkömmlichen Sinn nur mehr begrenzt konkurrenzfähig machten. Infolge dieser Entwicklung habe Herr R.F. seinen Geschäftsführergehalt von ursprünglich ÖS 356.409,-- im Jahr 1995 auf ÖS 28.456,-- im Jahr 1997 reduziert. Durch diese Maßnahme habe er zumindest die ihm für die Liegenschaft zustehende Miete beziehen wollen. Es sei nicht vorhersehbar gewesen, dass

auch diese nicht zur Gänze ausbezahlt werden konnte.

Ab 1.1.2002 sei mit der neuen Geschäftsführung der Bw. vereinbart worden, dass solange keine Miete als vereinbart gelte, als es die wirtschaftliche Lage der Bw. nicht zulasse, die derzeit geschuldeten Mietbeträge nachzuzahlen.

Die Bw. beantragte eine **mündliche Verhandlung** im Fall der Vorlage der Berufungen an die zweite Instanz.

Die **Bp** führte u. a. in ihrer **Stellungnahme** aus, dass die Prüfungsfeststellung im Bp-Bericht hinsichtlich 1997 (zahlenmäßig) falsch dargestellt worden sei. Dies ändere jedoch nichts an der richtig dargestellten steuerlichen Auswirkung der Feststellung. Herr R.F. habe für 1997 in seinen persönlichen Steuererklärungen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von netto ÖS 125.000,-- erklärt. Die Bp habe diesen Betrag sowie einen Vorsteuerbetrag in Höhe von ÖS 25.000,-- anerkannt. Der 1997 nicht anerkannte Vorsteuerbetrag von insgesamt ÖS 35.000,-- resultiere aus der Differenz zwischen buchhalterisch erfasstem Mietaufwand von netto ÖS 300.000,-- und dem geflossenen Betrag von netto ÖS 125.000,--.

In ihrer **Gegenäußerung** brachte die Bw. dazu vor, dass ihrer Ansicht nach die Schlüsse der Bp die Folge der im Bp-Bericht angeführten falschen Prüfungsfeststellung gewesen waren. Hätte die Bw. nicht übersehen, dass die vereinbarte Miete von Anfang an immerhin 5 Monate ausbezahlt worden sei, hätte sie nicht zum Schluss kommen können, eine Auszahlung der Miete sei nie beabsichtigt gewesen. Die seitens der Bw. dargestellte wirtschaftliche Entwicklung habe auch von der Bp erst im Nachhinein festgestellt werden können. Wäre diese negative Entwicklung Ende 1996 bereits absehbar gewesen, dann wäre es vermutlich zu einer anderen Mietvereinbarung gekommen. Wobei festgehalten werden müsse, dass die Angemessenheit der vereinbarten Miete hinsichtlich der Größe des Mietobjektes seitens der Bp nicht in Zweifel gezogen worden sei.

Es scheine der Bw. völlig unmöglich eine gerechte steuerliche Würdigung vorzunehmen, wenn nicht erkannt werde, dass ein Steuerpflichtiger die von ihm geforderte Miete 5 Monate lang bezieht und sie in der Folge aus – von der Bp unbestrittenen Gründen – nur mehr teilweise erhalte.

In der am **27. Oktober 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung** wiederholte der steuerliche Vertreter der Bw. grundsätzlich die bisherigen Vorbringen und verwehrte sich nochmals gegen die Feststellung der Bp, dass die Vereinbarung nur zur Geltendmachung von Vorsteuern getroffen worden sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes stellte die Frage inwieweit die Fremdüblichkeit der mündlichen Vereinbarung durch die hier festgestellte Vorgehensweise erfüllt sei; indem der Mietaufwand und die Vorsteuer in voller Höhe geltend gemacht werden und nur geringe tatsächliche Zahlungsleistungen ohne vertragliche Vereinbarungen erfolgen.

Dazu wurde vorgebracht, dass es eine mündliche Vereinbarung gegeben habe, die der buchhalterischen Erfassung zugrunde gelegt worden sei. Die daraus resultierenden Beträge seien als Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. zu verstehen gewesen und daher die gesamte Vorsteuer beansprucht worden. Im Jahr 2002 sei die Aussetzung der Miete vereinbart worden. Da es nur die ursprüngliche Vereinbarung gegeben habe, habe es keine Veranlassung gegeben andere Beträge zu verbuchen.

Auf die Frage der Referentin warum an die Bw. erst ab 1.1.1997 Miete verrechnet worden sei, wo diese doch schon seit 1994 an der genannten Geschäftsadresse ansässig gewesen sei, wurde dargelegt, dass in den Jahren davor die ebenfalls an der Adresse befindliche OHG die Umsatzträgerin gewesen sei und daher diese die Mieten zu tragen hatte. Erst als die Bw. die Umsätze allein erbracht habe sei die Miete mit ihr vereinbart worden.

Dem steuerlichen Vertreter wurde der einzige vorliegende Beleg, eine „Rechnung“ vom 30. Juni 1997 vorgelegt und die Frage gestellt, ob es außer diesem Beleg noch weitere Belege zum Mietaufwand gegeben habe. Dazu vermeinte dieser, dass dies der einzige Beleg sei und dieser den „Aktenvermerk“ zur mündlichen Mietvereinbarung darstelle. Aufgrund dieses Beleges seien die Verbuchungen (händische Anmerkungen finden sich dazu auf dem Beleg) in den Jahren 1997 bis 2001 durchgeführt worden. Soweit es ihm Erinnerung sei, habe es zu den Monaten 1 – 5 (1997) keine Belege gegeben.

Zur Feststellung, dass weder aufgrund der behaupteten mündlichen Vereinbarung auf das Vorhandensein von Vertragsbestandteilen wie sie für einen Mietvertrag zwischen Fremden üblich seien (Mietgegenstand, konkretes Objekt, Indexanpassungen etc.) geschlossen werden könne, noch dass aus der vorliegenden „Rechnung“ derartige Angaben ersichtlich seien, brachte der steuerliche Vertreter vor, dass es keinerlei Aufzeichnungen mit einem derartigen Inhalt gebe. Es sei damals klar gewesen, dass das gesamte Objekt vermietet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 – 2000

Wie dem Bp-Bericht zu entnehmen ist und die Bw. in der Berufung vorbringt, ist der im Prüfungszeitraum eingesetzte Gesellschafter-Geschäftsführer R.F. Eigentümer der Liegenschaft in 1230 Wien worauf sich ein Geschäftsgebäude befindet. Das an dieser Adresse - neben der Bw. - ebenfalls ansässige Einzelunternehmen des R.F. (die vormalige OHG) wurde mit 31.Mai.1997 eingestellt und das Gebäude sowie die Geschäftsausstattung ins Privatvermögen übernommen.

Das Gebäude ist, wie die Bw. selbst vorbringt, bereits seit 1.Jänner 1997 an die Bw. vermietet. Der entsprechende Mietvertrag zwischen R.F. und der Bw. ist aus Kostengründen mündlich abgeschlossen worden. Die vereinbarte Miete ist R.F. für den Zeitraum Jänner bis

Mai 1997 noch im Rahmen des Einzelunternehmens zugeflossen. Die aus der Miete resultierenden und ertragswirksam verbuchten Aufwendungen betragen im Prüfungszeitraum jährlich netto ÖS 300.000,--.

Infolge des aus dem Bp-Bericht entnehmbaren Sachverhalts und der Angaben der Bw. ist strittig ob der mündlich zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossene Mietvertrag sowie die daraus resultierenden Aufwendungen steuerlich anzuerkennen sind.

Im Sinne des § 167 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im Zusammenhang mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen stehen für eine Beurteilung derartiger Verträge die durch den VwGH in seiner Judikatur entwickelten Kriterien zur Verfügung. Diese Kriterien, aus denen hervorgeht unter welchen Voraussetzungen derartige Verträge steuerlich zu berücksichtigen sind, sind auch auf Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern anzuwenden.

Demnach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und somit Anerkennung finden, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Entsprechend diesen Kriterien wird zum berufungsgegenständlichen mündlichen Mietvertrag zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer festgestellt:

zu a) Offenlegung nach außen und

zu b) eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Auch wenn die Schriftform für einen Mietvertrag nicht zwingend erforderlich ist, so kommt ihr doch im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Wie der VwGH in seiner Rechtssprechung ausführt, müssen, wenn ein schriftlicher Vertrag nicht vorliegt, zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, ev. Wertsicherungsklausel, Vereinbarungen über Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten etc.) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein und nach außen in Erscheinung treten.

Wie aufgrund des Sachverhaltes festzustellen ist, sind diese Voraussetzungen jedoch im Fall der Bw. nicht gegeben.

Es wurde vorgebracht, dass die Vereinbarung aus Kostengründen mündlich in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters getroffen wurde. Wann dies stattgefunden hat und welcher Inhalt vereinbart worden ist, wurde nicht dargelegt. Es wurden weder im Bp-Verfahren noch im weiteren Rechtsmittelverfahren Unterlagen oder Nachweise beigebracht aus denen die erforderlichen Vertragsbestandteile hervorgehen bzw. schlüssig nachvollziehbar sind.

Zum einzigen, der Abgabenbehörde, vorliegenden Beleg bringt die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, dass es sich bei dieser „Rechnung“ vom 30. Juni 1997 um den Aktenvermerk zum mündlich vereinbarten Mietvertrag handelt. Der Text lautet „Über die mündlich vereinbarte Miete verrechne ich Ihnen ab Juni 1997 pro Monat“. Weiters wird darin ein Betrag von ÖS 25.000,-- zzgl. 20% Umsatzsteuer angegeben.

Es ist dem Beleg jedoch nicht zu entnehmen, wofür die „Miete“ verrechnet wird, um welches Mietobjekt es sich handelt (z. B. Gebäude oder/und Maschinen), was durch den Betrag bedeckt wird (z. B. nur die reine Miete oder auch Betriebskosten, Instandsetzung etc.), welche Vertragsdauer der Vereinbarung zugrunde liegt. Diese als wesentlich zu beurteilenden Vertragsbestandteile sind somit aus diesem Beleg nicht ersichtlich und damit auch nicht offengelegt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde die konkrete Frage nach diesen Punkten damit beantwortet, dass es damals klar gewesen sei, dass das „gesamte Objekt“ vermietet wird. Zu den Zeiträumen Jänner bis Mai 1997 liegen keine Belege vor und ist deren Vorhandensein dem steuerlichen Vertreter der Bw. nicht erinnerlich.

Die Verbuchung der Aufwendungen von jährlich insgesamt netto ÖS 300.000,-- in der Buchhaltung der Bw. kann eine Urkunde über den Rechtsgrund der Aufwendungen nicht ersetzen, weil ein solcher Buchungsvorgang weder nach außen zum Ausdruck kommt, noch daraus der Rechtsgrund ersichtlich ist.

Es ist aufgrund der wenigen, nicht eindeutigen Angaben im einzigen Beleg, der „Rechnung“, keinesfalls von einem klaren und eindeutigen Inhalt der Vereinbarung auszugehen. Es ist aber davon auszugehen, dass nach den im Geschäftsleben üblichen Gepflogenheiten unter fremden Dritten die für die Vermietung eines Geschäftsobjektes wesentlichen Vertragsbestandteile, wie sie auch durch den VwGH in seinen Erkenntnissen zitiert werden, jedenfalls vereinbart worden wären.

Der tatsächlichen Geldfluß lässt ebenfalls keinen Rückschluss auf eine inhaltlich klare Vereinbarung hinsichtlich der Zahlungsmodalitäten zu. Die einzelnen Zahlungen erfolgten über die Jahre hinweg sowohl hinsichtlich des Zeitpunktes als auch der Betragshöhe unregelmäßig. Die Jahresgesamtbeträge schwanken zwischen netto ÖS 125.000,-- im Jahr 1997 bis zu geringen Beträgen von netto ÖS 12.666,67,-- für 1998, netto ÖS 38.000,-- für 1999 bzw. 2000 und netto ÖS 34.500,-- für 2001.

Es wird daher festgestellt, dass die erforderliche Offenlegung nach außen sowie ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt weder durch den vorliegenden Beleg gegeben sind, noch dass aus der Vorgehensweise der Bw. auf das Vorhandensein dieser Kriterien geschlossen werden kann.

zu c) Fremdvergleich:

Dazu wird festgehalten, dass eine derart unklare, nicht einmal mit den wesentlichsten Bestandteilen ausgeführte Vereinbarung über die Vermietung eines Betriebsgebäudes unter fremden Dritten nicht als üblich zu beurteilen ist und wohl auch in dieser Form nicht zustande gekommen wäre. Die über Jahre hinweg gravierend von der behaupteten Vereinbarung abweichenden Zahlungen stellen aufgrund Fehlens von ergänzenden klaren Vereinbarungen oder Absprachen einen weiteren Hinweis auf die Fremdunüblichkeit der Vorgangsweise dar. Das Fehlen jeglicher Einbringungsversuche untermauert diese Beurteilung noch.

Die Bw. begründet die Fremdüblichkeit der Verrechnung der Miete an die Bw. u. a. damit, dass auch an das in den Jahren vor 1997 an der Adresse ansässige Unternehmen (die OHG) „Gerätemiete“ verrechnet worden sei. Richtig ist, dass sich in der vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnung der OHG für 1995 und 1994 eine Position „Gerätemiete“ befindet. Jedoch ist daraus weder festzustellen noch abzuleiten was, von wem gemietet worden ist und welche Vereinbarung dieser Miete zugrunde lag. Ein Rückschluss auf die ab 1997 an die Bw. verrechnete „Miete“ ist daraus nicht zu ziehen. Dieses Vorbringen ist somit für die Durchführung eines Fremdvergleichs und den Nachweis der Fremdüblichkeit ungeeignet. Die an den Tag gelegte Vorgehensweise der Bw. entspricht keinesfalls den kaufmännischen Gepflogenheiten zwischen fremden Dritten.

Der vorliegende Sachverhalt ist nur durch das Naheverhältnis zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vermieter und der Bw. als Mieterin erklärbar und begründbar. Das behauptete Vertragsverhältnis entspricht in keinem Punkt den durch den VwGH herausgearbeiteten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen und ist damit steuerlich nicht anzuerkennen.

Daraus folgt, dass, im Gegensatz zu den Feststellungen der Bp, die die tatsächlich geflossenen Beträge als Aufwand anerkannt hat, die gesamten jährlich ergebnismindernd gebuchten Aufwendungen von netto ÖS 300.000,-- nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Die Beträge stellen zuzüglich der zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuer von jährlich ÖS 60.000,-- eine verdeckte Ausschüttung dar.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 1997 – 2000 wird der Betrag von brutto ÖS 360.000,-- jährlich dem Betriebsergebnis zugerechnet sowie die jährliche Nachforderung an Umsatzsteuer von ÖS 60.000,-- als Passivposten abgerechnet. Das

um diese Beträge geänderte Betriebsergebnis wird der Bemessung der Körperschaftsteuer zugrunde gelegt.

Umsatzsteuer für die Jahre 1997 – 2001:

Der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, kann - gemäß § 12 (1) 1 UStG 1994 - die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (gem. § 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge in Abzug bringen. Die zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges vorgelegte Rechnung muss alle in § 11 (1) UStG erschöpfend aufgezählten und zwingend verlangten Merkmale enthalten.

Dazu gehören u. a.:

- die Art und der Umfang der sonstigen Leistung sowie
- der Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder der Zeitraum über den sich die Leistung erstreckt.

Fehlt eine oder mehrere der verlangten Merkmale, berechtigt die Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug. Es besteht auch keine Möglichkeit, eine im konkreten Fall fehlende Voraussetzung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als gegeben anzunehmen.

Im hier vorliegenden Fall werden im Prüfungszeitraum 1997 - 2001 Vorsteuerbeträge von monatlich ÖS 5.000,-- (Jahresbetrag ÖS 60.000,--) geltend gemacht, die, wie die Bw. behauptet, aus einer mündlichen Mietvereinbarung resultieren.

Festgestellt wird, dass für die Monate Jänner bis Mai 1997 kein Beleg vorliegt und dies auch seitens der Bw. nicht in Abrede gestellt wird. Ab Juni 1997 bis Dezember 2001 wurden die Vorsteuerbeträge aufgrund des einzigen existierenden Beleges geltend gemacht.

Dieser als „Rechnung“ bezeichnete Beleg ist mit 30.Juni 1997 datiert und enthält im Text die Formulierung „Über die mündlich vereinbarte Miete verrechne ich Ihnen ab Juni 1997 pro Monat“ sowie Angaben über den Entgeltsbetrag, den Steuerbetrag und die Gesamtsumme. Handschriftlich wurden darauf seitens der Bw. Buchungsvermerke angebracht.

Die mündliche Mietvereinbarung, auf die in diesem Beleg Bezug genommen wird, ist aus steuerlicher Sicht (siehe dazu die Ausführungen zur Körperschaftsteuer) nicht anzuerkennen. Die für eine steuerliche Anerkennung notwendigen wesentlichen Vertragsbestandteile sind zum einen aufgrund der fehlenden Urkunde und der Nichterfüllung der Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, aber auch mangels Angaben in diesem Beleg nicht gegeben.

Die für eine Anerkennung der Vorsteuer gem. § 12 (1) 1 UStG 1994 iVm § 11 UStG zwingend nötigen Rechnungsmerkmale sind in dem als „Rechnung“ bezeichneten Beleg vom 30.Juni 1997 nicht enthalten.

Der Abzug der Vorsteuer aus dem jährlich geltend gemachten Mietaufwand von netto ÖS 300.000,-- wird daher in der gesamten Höhe von ÖS 60.000,-- jährlich zum einen wegen generellen Fehlens einer ordnungsgemäßen Rechnung (Zeitraum Jänner bis Mai 1997) sowie aufgrund der Mangelhaftigkeit des vorliegenden Beleges (ab Juni 1997) versagt. Eine Anerkennung fehlender Rechnungsmerkmale in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist nicht möglich.

Aus der zu unrecht geltend gemachten Vorsteuer folgt daher für die Jahre 1997 – 2001 eine jährliche Nachforderung an Umsatzsteuer von je ÖS 60.000,--.

Es war über die Berufungen spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 – 2000: (Berechnungen in ÖS)

Text / Jahr	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erkl.	-39.749,00	-336.146,00	163.370,00	43.436,00
zzgl. Spenden	800,00	0,00	0,00	700,00
zzgl. Mietaufwand - Berufungsentscheidung	360.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00
abzgl. Nachforderung USt	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00
Zwischensumme	261.051,00	-36.146,00	463.370,00	344.136,00
IFB-Verluste lt. Erkl.	0,00	7.123,00	-107.124,00	0,00
Verlustabzug	0,00	0,00	-356.246,--	-344.136,00
zu verst. Einkommen	261.051,00	-29.023,00	0,00	0,00
34% Körperschaftsteuer	88.740,00	0,00	0,00	0,00
MindestKSt (Anrechnung bzw. Differenz)	-45.000,00	25.000,00	24.080,00	24.080,00
Körperschaftsteuer	43.740,00	25.000,00	24.080,00	24.080,00
anrechenbare KeSt	-41,00	-70,00	-59,00	-768,00

Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 1997 – 2001 (Berechnungen in ÖS):

Jahr/Text	Steuerbetrag lt. Erkl.	Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung	Zahllast (gerundet)
1997	534.307,52	-284.149,00	250.159,00
1998	399.729,22	-198.679,14	201.050,00
1999	538.602,43	-248.576,94	290.025,00
2000	456.678,36	-277.350,81	179.328,00
2001	271.700,24	-191.359,08	80.341,00

Wien, am 12. November 2004