

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, als Gesamtrechtsnachfolgerin der R-GmbH., vertreten durch Dr. Rauschenberger Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 8430 Leibnitz, Marburger Straße 6, vom 27. Februar 2003 und vom 6. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Leibnitz, vertreten durch Dr. Norbert Schemnitzky, vom 3. Februar 2003 und vom 12. Februar 2003 betreffend Umsatzsteuer für 1996 und 1997 und Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Zeiträume 1-12/1996 und 1-12/1997 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer für 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide werden abgeändert.

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

Der Berufung betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für die Zeiträume 1-12/1996 und 1-12/1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Für den Zeitraum 1-12/1996 wird Kapitalertragsteuer im Betrag von 13.081,11 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt 52.324,44 €

Für den Zeitraum 1-12/1997 wird Kapitalertragsteuer im Betrag von 25.006,88 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage beträgt 100.027,54 €

Die Fälligkeit eines allfälligen mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 31. März 2005, 2003/15/100 ua., die Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates vom 29. August 2003 und vom 17. November 2003, beide RV/0136-G/03, sowie vom 29. August 2003, RV/0137-G/03, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben (Beschwerdepunkte zu den Streitpunkten 2 und 3).

Im fortgesetzten Berufungsverfahren sind weiterhin folgende Streitpunkte zu beurteilen:

1. Mietzins Leasinggesellschaft

Strittig ist, ob es sich bei Kautionszahlungen der R-GmbH., an die C-GmbH um verdeckte Ausschüttungen handelt (so das Finanzamt).

2. Mietzinserhöhung

Strittig ist, ob es sich bei durch den Gesellschafter-Geschäftsführer M (teilweise nachträglich und rückwirkend) erhöhten Mietzinszahlungen im Ausmaß der "Erhöhungsbeträge" um verdeckte Ausschüttungen der R-GmbH. handelt (so das Finanzamt).

3. Abtretung Fruchtgenussrecht

Strittig ist, ob Zahlungen im Zusammenhang mit einer Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechtes" teilweise Mietvorauszahlungen und darüber hinaus verdeckte Ausschüttungen der R-GmbH. (so das Finanzamt) oder zur Gänze bei der Bw aufwandswirksame (und bei M nicht steuerpflichtige) Ablösezahlungen (so die Bw) sind.

4. Abschreibung Gebäudeadaptierungen

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

Zum Sachverhalt der Streitpunkte 1 und 4 wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 29. August 2003, RV/0136-G/03, verwiesen.

Der Sachverhalt zu den Streitpunkten 2 und 3 stellt sich wie folgt dar:

Die Bw ist nach Umgründung im Jahr 1998 die Gesamtrechtsnachfolgerin der R-GmbH. (in der Folge: R). Die Ehegatten M und S waren Gesellschafter-Geschäftsführer der R und sind nun Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw.

M erwarb im Kalenderjahr 1990 die Liegenschaften EZ xxx, KG A (in der Folge: Liegenschaft A) und EZ yyy, KG W (in der Folge: Liegenschaft W), wobei die Bezahlung eines Teils des Kaufpreises sofort und des Rests ab 1. Mai 1990 in 240 aufeinander folgenden monatlichen Raten (also bis 30. April 2010) im Betrag von 16.667 S (zinsenfrei, aber wertgesichert) vereinbart wurde (Kaufvertrag vom 19. April 1990).

Mit Bestandvertrag vom 12. September 1990 vermietete M diese beiden Liegenschaft unbefristet und mit Verzicht auf die Ausübung seines Kündigungsrechts innerhalb der ersten 20 Jahre (somit bis 30. April 2010) an die R.

Mit Notariatsakt vom 19. Oktober 1990 schenkte M beide Liegenschaften seiner Ehegattin S, wobei er sich das Fruchtgenussrecht bis 30. April 2010 zurückbehält. Auf eine Eintragung des Fruchtgenussrechts in das Grundbuch wurde dabei verzichtet.

Zum Zwecke der Errichtung von Leasing-Betriebsgebäuden (Superädifikate) für die R als Leasingnehmerin vermietete S als Eigentümerin im Juli 1995 mit "Grundstücks-Mietvertrag" beide Liegenschaften (ausgenommen ein kleines Bahngrundstück) um einen monatlichen Mietzins im Betrag von 19.275,39 S (wertgesichert) auf unbestimmte Zeit (Kündigungsverzicht bis 31. Dezember 2021) an die C-GmbH. (in der Folge: C-Leasinggesellschaft). Die C-Leasinggesellschaft gab diese Liegenschaften anschließend mit "Immobilien-Leasingvertrag" auf unbestimmte Dauer (Kündigungsverzicht 15 Jahre) der R als Leasingnehmerin in Bestand. Das Bestandrecht wurde ins Grundbuch eingetragen.

Auch nach Abschluss des neuen Bestandvertrages mit der C-Leasinggesellschaft als neuer Bestandgeberin leistete die R weiterhin Zahlungen an den ehemaligen Bestandgeber M und behandelte sie als Mietzinsaufwand.

Am 9. Dezember 1996 erhöhte M "*als Eigentümer der Liegenschaft*" mit "Ergänzung zum Bestandvertrag vom 12.9.1990" für die Liegenschaft W rückwirkend ab 1. Jänner 1996 den monatlichen "Mietzins" auf einen Betrag von 50.000 S.

Mit Wirksamkeit zum 1. Juli 1997 übertrug M das Fruchtgenussrecht an beiden Liegenschaften um 7.700.000 S an die R, die diesen Betrag durch Übernahme der laufenden Kaufpreisraten aus dem Erwerb der Liegenschaften im Jahr 1990 sowie durch Zahlung des Restpreises im Betrag von 4.665.370 S in fünf gleichen Jahresraten (beginnend mit 31. Juli 1997, unverzinst und nicht wertgesichert) an M zu entrichten hatte ("Vereinbarung" undatiert und von M und der R unterfertigt). Eine Eintragung des Fruchtgenussrechts in das Grundbuch erfolgte auch in diesem Fall nicht.

Mit einer weiteren Vereinbarung (ebenfalls undatiert), die von S, M, der R und der C-Leasinggesellschaft unterfertigt ist, erklärten sich M und die R mit dem "Grundstücksvertrag vollinhaltlich einverstanden und anerkennen diesen". Weiters wurde unter Bezugnahme auf die "gesondert abgeschlossene Vereinbarung" (Anmerkung: über die

"Abtretung des Fruchtgenussrechtes") vereinbart, dass die C-Leasinggesellschaft beginnend mit 1. Juli 1997 zukünftig Mietzinszahlungen an die R leisten wird.

Das Finanzamt beurteilte einerseits die (teilweise nachträglich) erhöhten Mietzinse im Ausmaß der "Erhöhungsbeträge" als verdeckte Ausschüttungen der R und andererseits die Zahlungen im Zusammenhang mit der Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechtes" teilweise als Mietvorauszahlungen und darüber hinaus als verdeckte Ausschüttungen der R.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Mietzins Leasinggesellschaft

Der Berufung wird diesbezüglichen Folge gegeben. Auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 29. August 2003, RV/0136-G/03, wird verwiesen.

2. Mietzinserhöhung

Vorweg sei bemerkt, dass es im Berufungsfall auf Grund der familiären Beziehungen zueinander und der Tatsache, dass die Bw eine "Familien-GmbH" ist (dh. keine wesentliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung und gesellschaftsrechtliche Entscheidungen durch familienfremde Dritte), unerheblich war, ob auf Bestandgeberseite Bestandverträge von M (als Fruchtgenussberechtigter) oder von S (als Eigentümerin der Liegenschaften) unterzeichnet wurden; wenn notwendig wurde das Einvernehmen zwischen den einzelnen Vertragsparteien auch nachträglich hergestellt und dokumentiert (siehe die letzte Vereinbarungen zwischen M, S, der R und der C-Leasinggesellschaft).

Der unabhängige Finanzsenat sieht es als erwiesen an, dass das mit Bestandvertrag vom 12. September 1990 begründete Mietverhältnis zwischen M und der R mit dem Abschluss des "Immobilien-Leasingvertrages" zwischen der C-Leasinggesellschaft als neuer Bestandgeberin und der R als deren Bestandnehmerin im Juli 1995 beendet wurde. Da zum Zeitpunkt der Vereinbarung der "Ergänzung zum Bestandvertrag vom 12.9.1990" im Dezember 1996 das Bestandverhältnis zwischen M und der R nicht mehr bestanden hat, war auch die Erhöhung des Mietzinses nicht mehr möglich. Bei dieser Sachlage ist es daher ohne Bedeutung, dass – wie die Bw vorbringt – der erhöhte "Mietzins" angemessen war, weshalb sich jede Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen erübrigt.

Die Beendigung des Bestandverhältnisses mit M ergibt sich aus dem Umstand, dass die R auf ihr Bestandrecht hat verzichten müssen, um ihre Betriebsgebäude im Finanzierungsweg des Leasings zur Verfügung gestellt zu bekommen. Wie branchenüblich mietete die C-Leasinggesellschaft deshalb die bisher an die R vermieteten Liegenschaften. Die R mietete in der Folge die Liegenschaften von der C-Leasinggesellschaft (Wechsel des Bestandgebers). Mit dem Abschluss des "Immobilien-Leasingvertrags" hat die R somit im eigenen Interesse auf

ihr bisheriges Mietrecht verzichten müssen. Dass dies nicht schriftlich dokumentiert wurde, erklärt sich im Berufungsfall wiederum mit dem oben erwähnten Naheverhältnis auf Grund familiärer Beziehungen untereinander und dem Vorliegen einer Familien-GmbH; es entspricht der Lebenserfahrung, dass im Familienkreis rechtsgeschäftliches Einvernehmen vielfach auch ohne schriftliche Dokumentation hergestellt wird. Dass – wie die Bw vorgibt – M und S den Umstand des Bestandgeberwechsels nicht erkannt hätten ("kompliziertes rechtliches Vierecksverhältnis": siehe Seite 7 des Beschwerdeschriftsatzes), beurteilt der unabhängige Finanzsenat als nicht glaubwürdig. Denn es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die mit dem Geschäftsleben vertrauten Geschäftsführer bei Abschluss des neuen Bestandvertrages mit der C-Leasinggesellschaft über ein- und dieselben Liegenschaften nicht erkannt haben, dass damit zwangsläufig gleichzeitig das bisherige Bestandverhältnis mit M beendet wird, zumal dem Abschluss von Leasingverträgen (deren Voraussetzung der "Grundstücksmietvertrag" im Berufungsfall war) umfangreiche Gespräche und Planungsarbeiten aller Beteiligten sowie die Entscheidungsfindung durch Geschäftsführer und Gesellschafter vorausgehen. Unter diesem Aspekt ist es auch nicht glaubwürdig, dass M als Gesellschafter-Geschäftsführer der Abschluss des "Grundstücksmietvertrags" entgangen ist, er diesem nie zugestimmt habe (siehe Seite 7 des Beschwerdeschriftsatzes) und es deshalb der Vereinbarung zwischen ihm, S, der R und der C-Leasinggesellschaft bedurft habe, um dem Vertrag nachträglich zur Gültigkeit zu verhelfen (siehe Seite 7 und 8 des Beschwerdeschriftsatzes). Vielmehr ist davon auszugehen, dass der "Grundstücksmietvertrag" bereits bei Abschluss die Zustimmung des M gefunden hat, auch wenn er ihn selbst nicht unterschrieben hat. Dieser Umstand deutet für den unabhängigen Finanzsenat vielmehr darauf hin, dass dem (nicht verbücherten) Fruchtgenussrecht im Familienkreis nicht jene Ernsthaftigkeit und Bedeutung beigemessen wurde, die es zwischen Fremden gehabt hätte (zum Unterbleiben der Verbücherung siehe auch weiter unten). Auch die Tatsache, dass das Fruchtgenussrecht bei Abschluss des "Grundstücks-Mietvertrags" für die C-Leasinggesellschaft nicht zu erkennen gewesen sei, ändert nichts an dieser Sachverhaltswürdigung, weil es lediglich darauf ankommt, dass M und S die näheren Umstände bekannt waren. Dass sich sämtliche beteiligten Personen nachträglich auch noch schriftlich mit dem "Grundstücksmietvertrags" (der immerhin im Grundbuch eingetragen war) vollinhaltlich einverstanden erklärt und ihn anerkannt haben (so der Wortlaut), bestätigt geradezu dessen bereits bestehende Gültigkeit.

Die nach Beendigung des Bestandverhältnisses an M geleisteten "Mietzinszahlungen" der R sind somit nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und zur Gänze den Einkünften hinzuzurechnen.

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.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (vgl. VwGH 3. August 2000, 96/15/0159).

Im Berufungsfall ist davon auszugehen, dass die R nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit M (also nach Eingehen eines neuen Bestandverhältnisses mit der C-Leasinggesellschaft) in Kenntnis der Beendigung ihre "Mietzinszahlungen" bewusst fortgesetzt und sogar einer nachträglichen und rückwirkenden "Erhöhung" zugestimmt hat, um nicht nur sich selbst ("Mietzinsaufwand" als Betriebsausgabe), sondern auch M steuerliche Vorteile (keine mit Kapitalertragsteuer belasteten Ausschüttungen) zu verschaffen. Die nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit M an diesen geleisteten Zahlungen sind daher in voller Höhe als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen.

Die Berufung war somit diesbezüglich als unbegründet abzuweisen und die Bescheide abzuändern.

3. Abtretung Fruchtgenussrecht

Unter Zugrundelegung des zu Streitpunkt 2 dargestellten Sachverhaltes und der dazu getroffenen Würdigung sieht es der unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass die R dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach überhaupt kein Fruchtgenussrecht hat erwerben, sondern bloß M die rechtsgrundlos fortgesetzten (nachträglich und rückwirkend erhöhten) "Mietzinszahlungen" steuerlich vorteilhaft hat zuwenden wollen und dieser Vorgang bloß in die zivilrechtliche Form der "Abtretung eines Fruchtgenussrechts" gekleidet wurde. Dies beweisen folgende Umstände: Erstens hat die Bw bei Berechnung des "Abtretungsbetrages" von 7,700.000 S die Mietzinszahlungen der C-Leasinggesellschaft überhaupt nicht berücksichtigt, sondern ihr ausschließlich die von der R auch nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit M rechtsgrundlos fortgesetzten (nachträglich und rückwirkend erhöhten) "Mietzinszahlungen" zu Grunde gelegt (siehe die Berechnung des Abtretungsbetrages auf Seite 9 des Berufungsschreibens, wo die Bw - unter Außerachtlassung der Mietzinszahlungen der C-Leasinggesellschaft - von einem Mietertrag von jährlich 60.000 S, also 12 mal 50.000 S, ausgeht). Zweitens werden diese Mietzinszahlungen und das Bestandverhältnis mit der C-Leasinggesellschaft in der Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechtes" überhaupt nicht erwähnt, obwohl das Fruchtgenussrecht dadurch bis zu seinem zeitlichen Ablauf von vornehmlich ganz wesentlich beschränkt war und der dazugehörige Mietzins die einzigen aus dem Fruchtgenussrecht erzielbaren Früchte waren. Unter Fremden hätten diese für ein Fruchtgenussrecht ganz entscheidenden Umstände jedenfalls, insbesondere auch im Hinblick auf eine Schadloshaltung wegen Verkürzung über die Hälfte, Eingang in die Abtretungsvereinbarung gefunden. Und Drittens – so auch der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis – entsteht das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften durch die

Verbücherung (vgl. § 481 ABGB). Daher muss der übereinstimmende Parteiwille auf die Verbücherung gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen (vgl. Hofmann in Rummel3, § 509 Rz 1). Im gegenständlichen Fall ist bei Vereinbarung des Rechts im Jahr 1990 seine Verbücherung ausgeschlossen und bei der "Abtretung" im Jahr 1997 nicht einmal erwähnt worden.

Der unabhängige Finanzsenat sieht es bei Würdigung dieser Umstände somit als erwiesen an, dass die R dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach nicht das Recht aus dem vollen Ertrag im Sinne des § 511 ABGB, also die zukünftigen Mietzinszahlungen der C-Leasinggesellschaft, hat erwerben, sondern im Zusammenhang mit den rechtsgrundlos fortgesetzten nachträglich und rückwirkend erhöhten "Mietzinszahlungen" sich selbst (Ablösezahlung als Betriebsausgabe) und M (Ablösezahlung einkommensteuerfrei) steuerliche Vorteile aus der Zuwendung von Geld hat verschaffen wollen, wobei sie dies bloß in die zivilrechtliche Form der Abtretung eines Fruchtgenussrechts gekleidet hat.

Soweit M in der (nach Abschluss der Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechts") zwischen ihm, S, der R und der C-Leasinggesellschaft getroffenen Vereinbarung verfügt, dass die C-Leasinggesellschaft zukünftig ihre (von der "Abtretung" nicht betroffenen) Mietzinszahlungen an die R leistet, beurteilt dies der unabhängige Finanzsenat als eine Verfügung über seine Einkünfte, die bloß der Abrundung des äußereren Erscheinungsbildes bezüglich der "Abtretung" dient.

Da die Mietzinszahlungen der C-Leasinggesellschaft selbst nicht von der "Abtretung" betroffen waren, sind sie - unabhängig von der Vereinbarung - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wegen der (auf Grund der gesellschaftsrechtlichen und familiären Nahebeziehungen bestehenden) wirtschaftlichen Verfügungsmacht weiterhin M als Mieteinnahmen zuzurechnen und als dessen Einlagen in die R zu beurteilen.

Die im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" an M geleisteten Zahlungen der R sind somit nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und zur Gänze den Einkünften hinzuzurechnen.

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.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann (vgl. VwGH 3. August 2000, 96/15/0159).

Die im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" an M geleisteten Zahlungen der R sind auch zur Gänze als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen. Die

Mietzinszahlungen der C-Leasinggesellschaft an die R kürzen den Betrag der verdeckten Ausschüttung nicht, weil sie nach dem Willen der R und deren Vertreter von den Vorgängen um die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" überhaupt nicht betroffen waren und die Mietzinszahlungen der C-Leasinggesellschaft weiterhin M wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Die Berufung war somit auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen und die Bescheide abzuändern.

4. Abschreibung Gebäudeadaptierungen

Die Berufung wird diesbezüglich als unbegründet abgewiesen. Auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 29. August 2003, RV/0136-G/03, wird verwiesen.

Somit ergeben sich gegenüber den aufgehobenen Berufungsentscheidungen keine Änderungen der steuerlichen Auswirkungen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Graz, am 28. Juni 2005