



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1080 Wien, X., vertreten durch pwb Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 2345 Brunn am Gebirge, Wolfholzgasse 1, vom 30. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. Juni 2009 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29. März 1993 gegründet und ist in der Immobilienbranche tätig. Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 umfasste, wurde folgende berufungsgegenständliche, im Betriebsprüfungsbericht vom 15. Oktober 2008 dargestellte, Feststellung getroffen.

Die K. (Rechtsvorgängerin der B.) habe mit Kaufvertrag vom 20. November 2000 die Liegenschaft „Y.“ um € 2,512.387,08 erworben. Bei dieser Liegenschaft habe es sich um eine alte Fabriksanlage bestehend aus 12 Betriebshallen, 2 Lagerhallen, Büros, Trailerboxen,

Freiflächen und Parkplätzen mit einer Gesamtfläche von 23.336 m² (davon rd. 9.000 m² Hallenfläche) gehandelt. In den Jahren 2000 bis 2002 sei diese alte Fabriksanlage um ca. € 4,4 Mio. instandgesetzt und adaptiert worden.

Am 6. August 2001 sei zwischen der B. und der Bw. ein Fruchtgenussrecht betreffend die Hallen 1 und 4 auf unbestimmte Zeit vereinbart worden. Die Hallen 1 und 4 seien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht vermietet gewesen und aufgrund des schlechten Zustandes als unvermietbar angesehen worden. Das Fruchtgenussrecht sei rückwirkend ab 1. Jänner 2001 zugunsten der Bw. mit erstmaliger Entgeltfälligkeit am 1. Juni 2001 eingeräumt worden. Die Bw. sei laut Vertrag berechtigt gewesen, die Hallen beliebig zu nutzen und die Erträge zu vereinnahmen. Die Höhe des Entgeltes habe der Höhe eines Kategorie D Mietzinses gemäß Mietrechtsgesetz entsprochen. Es habe die Verpflichtung der Fruchtgenussberechtigten bestanden, die Hallen auf eigene Kosten zu sanieren und wieder herzustellen. Die Adaptierungsarbeiten die gesamte Liegenschaft betreffend seien von der B. in Auftrag gegeben worden. Die anteiligen Kosten für die vom Fruchtgenussrecht umfassten Hallen 1 und 4 seien an die Bw. weiterverrechnet worden, die diese Kosten in Höhe von ATS 16 Mio. (€ 1,162.765,35) mit 31. Dezember 2001 aktiviert habe und auf die Dauer von 10 Jahren abschreibe.

Am 20. Oktober 2004 sei zwischen der B. als Vermieterin und der Bw. als Mieterin ein Generalmietvertrag mit u.a. folgendem Inhalt abgeschlossen worden:

- Die bestehende Fruchtgenussvereinbarung über die Hallen 1 und 4 werde aufgelöst.
- Das Mietrecht werde auf unbestimmte Zeit eingeräumt, beginnend mit 1. November 2004.
- Die Mieterin sei berechtigt, die Liegenschaft zu nutzen, sie weiterzuvermieten, aus- und umzubauen und zu verändern (nach vorheriger Kenntnisnahme durch die Vermieterin).
- Das Entgelt bestehne in der Zahlung eines einmaligen pauschalen Entgeltes in Höhe von € 2,180.000,00 zuzüglich € 436.000,00 Umsatzsteuer, das bei Beginn des Mietrechtes bezahlt werde.
- Die Mieterin sei verpflichtet, die Hallen auf eigene Kosten zu erhalten und die laufenden Betriebskosten zu tragen.
- Die Vermieterin habe dann das Recht, das Mietrecht zu kündigen, wenn die Mieterin trotz 3-maliger Aufforderung mit der Bezahlung der Betriebskosten säumig sei.
- Die Mieterin habe das einseitige unwiderrufliche Optionsrecht, die Liegenschaft frühestens zum 1. Jänner 2013, spätestens zum 31. Dezember 2013 um den Betrag von € 410.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer zu erwerben.

Das Entgelt für den Generalmietvertrag sei bei der B. im Jahr 2004 als Erlös erfasst worden, die Bw. habe den entsprechenden Aufwand auf die Dauer von 9,5 Jahren abgeschrieben.

(Anmerkungen der BP: Die Bw. hätte laut diesem Vertrag das Recht, die Liegenschaft mit einer einmaligen Zahlung unbefristet zu nutzen, würde sie das Optionsrecht nicht in Anspruch nehmen. Würde die Bw. die Option ziehen, könnte sie mit einer Gesamtsumme von € 2,590.000,00 (€ 2,180.000,00 + € 410.000,00) Eigentümerin der Liegenschaft werden. Dieser Sachverhalt habe bis zum Ende des Prüfungszeitraumes (31. Dezember 2005) bestanden).

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2006 sei das Optionsrecht des Generalmietvertrages vom 20. Oktober 2004 abgeändert worden, indem der Bw. die Möglichkeit eingeräumt wurde, die Liegenschaft vorzeitig vor dem 1. Jänner 2013 um den Kaufpreis von € 410.000,00 zuzüglich Umsatzsteuersteuer und zuzüglich der zum Erwerbszeitpunkt aushaltenden Darlehen zu erwerben.

Am 31. Dezember 2007 sei diese Option von der Bw. gezogen worden und die Bw. habe die gesamte Liegenschaft zum Wert des ursprünglichen Optionsbetrages plus aushaltende Darlehen erworben.

Nach dem Sachverhalt der geprüften Jahre 2001 bis 2005 liege lt. Ansicht der BP im Jahr 2004 (mit Abschluss des Generalmietvertrages) eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vor. Der Kaufvertrag, der letztendlich erst im Jahr 2007 abgeschlossen worden sei, sei unter anderem deswegen nicht schon im Jahr 2004 so vereinbart worden, weil bestimmte steuerliche Vorteile (außerordentliche Abschreibung bei der B. und die Übertragung stiller Rücklagen bei der Bw.) sonst nicht zum Tragen gekommen wären. Im Jahr 2004 habe die Bw. Anteile an der D. verkauft. Der Erlös daraus sei gegen Bewertungsreserve gebucht und ertragswirksam auf die Dauer der Abschreibung des Fruchtgenussrechtes (9,5 Jahre) aufgelöst worden. Werde das Generalmietrecht in wirtschaftliches Eigentum umgedeutet, habe sich die Beurteilung der Übertragung stiller Rücklagen am Wirtschaftsgut Liegenschaft zu orientieren. Stille Reserven aus unkörperlichen Wirtschaftsgütern dürften aber nur auf unkörperliche Wirtschaftsgüter übertragen werden. Daher würde der Erlös aus dem Anteilsverkauf schlagend werden.

Mietkaufverträge würden Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages enthalten. Das Rechtsgeschäft müsse steuerrechtlich von Anfang an aber eindeutig zugeordnet werden. Man könne davon ausgehen, dass dann von einer Anschaffung durch den Mieter auszugehen sei, wenn die Mietzahlungen bei Ausnützung der eingeräumten Option auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet würden, ohne dass für die vorangegangene Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werde müsste; ferner wenn die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre. Die Bw. habe eine Liegenschaft, die im Jahr 2000 um € 2,512.387,08 gekauft und in den Jahren 2000 bis 2002 um mehr als € 4 Mio. adaptiert worden sei, um € 2,590.000,00

erwerben können. Nach Ansicht der BP wäre das gegen jede Vernunft, insbesondere weil eine Mietdauer vereinbart worden sei, nach deren Ablauf (Optionsrecht im Jahr 2013) der Gegenstand noch einen Nutzen verspreche und der Restkaufpreis aus dieser Sicht überaus günstig erscheine. Von einer Anschaffung sei dann zu sprechen, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeute, dass deren Ziel letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Zufristung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes sei. Dem Argument der Bw., dass schon deswegen von keinem eigentumsgleichen Rechtserwerb ausgegangen werden könne, weil die Liegenschaft vom Mieter nicht belastet oder veräußert werden dürfe, könne entgegnet werden, dass es bei einer derart eindeutigen Sachlage nicht mehr von Bedeutung sei, wenn Grundstücke als Folge des zivilrechtlichen Eigentums des Bestandgebers vom Nutzungsberechtigten nicht belastet oder veräußert werden könnten. Auch brauche laut Generalmietvertrag die Weitervermietung und Veränderung der Hallen lediglich die Kenntnisnahme des Vermieters, nicht aber dessen Zustimmung.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ am 30. Juni 2009 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2009 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese wie folgt: Die Schlussfolgerung der BP, dass im Jahr 2004 eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vorliege, sei aus folgenden Gründen nicht zulässig und führe zu einem rechtswidrigen Ergebnis:

1. Wirtschaftliche Transaktionen seien nicht beliebig umdeutbar, in erster Linie sei dem Vertrag und dem Willen der Vertragspartner zu folgen. Der Wille der Vertragspartner habe nicht darin bestanden, die Liegenschaft im Jahr 2004 zu veräußern. Dies ergebe sich aus dem Vertrag und insbesondere durch folgende Umstände:

a) Die Generalmieterin habe das Recht, aber nicht die Verpflichtung, die Grundflächen, auf denen sich die Hallen befinden, zu erwerben. Es hätte ihr jedoch dieser Erwerb keinen wirtschaftlichen Vorteil gebracht. Der pauschale Mietzins sie bereits bezahlt gewesen, für die Nutzung der Fläche, auf welchen die Hallen gestanden seien, habe sie keine zusätzliche Miete bezahlt. Die Ausübung des Optionsrechts sei im Interesse der Vermieterin und nicht der Mieterin gelegen. Die Vermieterin habe jedoch kein Gestaltungsrecht gehabt. Somit sei kein konkludentes Rechtsgeschäft zustande gekommen und eine willkürliche Qualifikation als verdeckter Kauf sei unrichtig.

b) Der Grund, warum nicht bereits im Jahr 2004 ein Kaufvertrag abgeschlossen worden sei, sei nicht die dann nicht mögliche Übertragung einer stillen Reserve auf die Anschaffungskosten des Mietrechtes gewesen, sondern die von der Vermieterin geplante

getrennte Verwertung der Freiflächen sowie überhaupt die Beibehaltung der rechtlich unbeschränkten Verfügungsgewalt über die Liegenschaft als Eigentümerin. In diesem Zusammenhang habe sie ihr Eigentumsrecht an den Mietflächen nicht aufgeben wollen. Das Generalmietrecht habe ausreichenden Erlös durch die lukrierte Einmalzahlung und die Chance auf zusätzlichen Erlös im Fall der Ziehung der Option geboten. Zudem gebe es viele in § 30 Mietrechtsgesetz aufgeführte Gründe für die Kündigung des Mietrechtes. Außerdem wäre der Verkauf der Mietflächen damals schon deshalb nicht möglich gewesen, weil die Liegenschaft nicht parzelliert gewesen sei und in der Form, wie sie der Generalmietvertrag beschreibe, auch nicht parzellierbar gewesen wäre. Somit habe die Vermieterin die klare Intention gehabt, die Flächen nicht zu verkaufen, sondern zu vermieten. Wie unter Punkt a) bereits ausführt, sei dies auch im Interesse der Mieterin gestanden, die die sie interessierenden Hallenflächen uneingeschränkt nutzen habe können, ohne den (höheren) Kaufpreis zu bezahlen.

2. Es sei widersinnig, aus einem Optionsvertrag, der infolge einer Abänderung im Jahr 2006 zu einem wesentlich höheren Kaufpreis geführt habe, rechtliche Schlussfolgerungen zu ziehen, die zu einer Änderung der Zurechnung der Liegenschaft führten. Tatsache sei, dass die Option geändert worden sei (Umfang der Fläche und Kaufpreis) und der aufgrund der geänderten Option zu zahlende Kaufpreis dem Verkehrswert der Gesamtliegenschaft entsprochen habe, diese Option sei gezogen und der Kaufpreis bezahlt worden. Der ursprüngliche Optionsvertrag aus dem Jahr 2004 sei aufgrund der Vertragsänderung im Jahr 2006 in den von der BP angeführten Kernpunkten außer Kraft gesetzt worden. Somit orientiere sich die rechtliche Schlussfolgerung der BP an einem ungültigen Vertrag.

3. Die von der BP gezogenen Vergleiche mit Mietkaufverträgen gingen ins Leere. Diese Verträge seien durch laufende Mietzahlungen gekennzeichnet. Im gegenständlichen Fall liege eine Einmalzahlung vor. Daher sei die Anschaffung der Liegenschaft im Gegenteil zum von der BP angeführten Beispiel gerade für den potenziellen Käufer ohne Nutzen (im Falle des Mietkaufes müsste er ja bei Fortsetzung des Mietverhältnisses die Miete weiter bezahlen, im gegenständlichen Fall zahle er keine laufende Miete).

4. Es sei bereits im Zuge der BP betont worden, dass die Liegenschaft von der Mieterin nicht veräußert oder belastet hätte werden dürfen. Die Mieterin habe ihr Mietrecht nicht an Dritte weitergeben oder veräußern können, sondern nur was ja das Wesen eines Generalmietvertrages sei, die Hallen einzeln weitervermieten und auch das nur unter Mitwirkung (Kenntnisnahme) der Eigentümerin. Da somit keine „eindeutige Sachlage“ vorliege, sei dies ein wichtiges der Eigentümerin allein zustehendes Recht, das der Fiktion des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums entgegenstehe.

Die von der BP vorgenommene Berechnung des fiktiven Kaufpreises entspreche in etwa dem im Jahr 2007 tatsächlich gezahlten Kaufpreis unter Einrechnung des Mietrechtes. Zum

Zeitpunkt der BP sei der Optionsvertrag, der von der BP als Begründung der Zurechnungsänderung herangezogen worden sei, bereits außer Kraft gesetzt gewesen und habe in dieser Form nicht mehr dem Rechtsbestand angehört. Die Begründung der BP, den geänderten Vertrag deshalb nicht zu berücksichtigen, weil er zum Ende des Prüfungszeitraumes (31.12.1995) noch nicht bestanden habe, sei skurril. Aufgrund der dargestellten Argumente sei die Umdeutung des Generalmietrechts in wirtschaftliches Eigentum unzulässig. Die Übertragung der stillen Reserven aus der Veräußerung der Anteile an der D. sei rechtskonform.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

§ 24 BAO enthält Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht von Einkünften (vgl. VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; 23.4.2002, 99/14/0321). Die Zurechnung von Einkünften und die Zurechnung von Wirtschaftsgütern müssen daher unterschieden werden.

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen zusammen. Nach § 354 ABGB ist das Eigentumsrecht die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen der Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen. Bedeutung gewinnt das wirtschaftliche Eigentum dort, wo ein anderer als der rechtliche Eigentümer die wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist.

Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung ausschließen kann (vgl. VwGH 19.3.2002, 99/14/0286; 28.11.2002, 2001/13/0257; 18.5.1995, 93/15/0095). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte wie Mietrechte oder Fruchtgenuss bewirken noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 24 Tz 9).

Der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie der herrschenden Lehre ist somit eindeutig zu entnehmen, dass die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers eine bestimmte Rechtsposition voraussetzt, die es ihm ermöglicht, die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut auszuüben und auch den zivilrechtlichen Eigentümer von dieser Verfügungsmacht auszuschließen.

Entsprechend dieser Rechtslage schließt sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Ausführungen der Bw. an, wonach es nicht der Wille der Vertragspartner gewesen sei, dass schon aufgrund des Generalmietvertrages vom 20. Oktober 2004 ein Verkauf der gesamten Liegenschaft, d.h. bebaute und unverbaute Flächen, stattfinden sollte. Gegenstand des Generalmietvertrages vom 20. Oktober 2004 war zweifellos nicht die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft, sondern bloß die Vermietung der verbauten Flächen verbunden mit einer Kaufoption im Jahr 2013.

Wäre tatsächlich ein Verkauf der gesamten Liegenschaft bereits im Jahr 2004 gewollt gewesen, wäre die Gestaltung des Generalmietvertrages überdies als fremdunüblich anzusehen. Nach dem Willen der Vertragsparteien kann nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz als Vertragsgegenstand (inkl. Optionsvereinbarungen) nur der vermietete Teil der Liegenschaft gemeint sein. Auch wäre einem sofortigen Verkauf im Jahr 2004 die fehlende Parzellierung der Liegenschaft entgegengestanden.

Da die Bw. entsprechend dem Generalmietvertrag vom 20. Oktober 2004 als Mieterin nicht berechtigt gewesen war, die Hallen ohne vorherige Kenntnisnahme durch die Vermieterin weiter zu vermieten, die Hallen gänzlich oder teilweise abzureißen, irgendwelche dinglichen Rechte an den Hallen zu begründen, die Hallen zu veräußern oder die Liegenschaft bzw. die Hallen zu belasten, und auch nur anteilig zur Kostenübernahme (Punkt 4 des Generalmietvertrages) verpflichtet war, erweisen sich die Feststellungen der BP unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die in der Folge getroffenen Vereinbarungen wohl kaum in dieser Form getroffen worden wären, wäre das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft tatsächlich schon 2004 übergegangen, als nicht zutreffend.

Es ist daher davon auszugehen, dass die gesamte Liegenschaft im Jahr 2007 (aufgrund einer Optionsänderung im Jahr 2006) zu einem fremdüblichen Kaufpreis (lt. Bw. rd. 6,4 Mio. € und lt. BP mit rd. 6,1 Mio. € errechnet), der den ermittelten Betrag der BP (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 15. Oktober 2008) noch überstieg, veräußert wurde.

Der Annahme der BP, wonach bereits im Jahr 2004 eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der gesamten Liegenschaft von 23.340 m² erfolgt sei, fehlt es an der Erfüllung der für eine solche Maßnahme von der Rechtsprechung und von der Lehre geforderten Kriterien. Dabei ist auch zu bedenken, dass einem nach Ansicht der BP fremdunüblichen

Vorgang ein später zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossener Kaufvertrag gegenübersteht.

Die vom Finanzamt unter Zugrundelegung der Betriebsprüfungsfeststellung bereits im Jahr 2004 vorgenommene Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft „Y.“ an die Bw. ist demnach nicht zu Recht erfolgt.

Der Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. September 2011