



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Michael Rubak, 1220 Wien, Engerthstrasse 169/4 OG, vom 12. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Georg Ullmann, vom 20. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw) fand für die Jahre 2000 bis 2005 eine Betriebsprüfung statt.

Neben der rechnerischen Darstellung der Besteuerungsgrundlagen traf die Betriebsprüfung in ihrem Bericht nachfolgend angeführte Feststellungen:

„Tz 1 Kreditzinsen 2002:

Aufgrund eines händischen Übertragungsfehlers für den Aufwand an Kreditzinsen wurde die Jahressumme statt mit 37.681,03 mit 71.681,03 in Abzug gebracht. Der Unterschiedsbetrag in Höhe von € 34.000,00 wurde dem erklärten Ergebnis wieder hinzugerechnet.

.....
Tz 2 Grundstückserwerb G:

Das Grundstück in G mit der Grundstücksnummer xxx/x und mit einer Größe von 3530 m² wurde vom Bw. im Jahr 1997 mit Kredit angeschafft. Die Kreditzinsen wurden als Ausgabe geltend gemacht und betragen:

- 2000: € 13.000,00
- 2001: € 12.515,72
- 2002: € 10.806,28
- 2003: € 8.420,55
- 2004: € 6.080,90
- 2005: 4.094,38

Die X GmbH, deren Gesellschafter neben dem Bw. dessen Ehefrau, sowie Tochter und Sohn sind, errichtete auf dem vorbenannten Grundstück 1998 eine Verkaufshalle. Die Verkaufshalle wird seitdem von der X GmbH genutzt.

Bei dem geprüften Unternehmen wurden bis dato noch nie Einnahmen aus Vermietung der Verkaufshalle erklärt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass zwar die Kreditzinsen geltend gemacht wurden, jedoch keine Einnahmen aus der Verpachtung des Grundstückes in G .

Laut Aktenlage wurden folgende Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt:

- *Mieteinnahmen N*
- *Mieteinnahmen W*
- *Mieteinnahmen H*
- *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung A*

Zu den fehlenden Einnahmen betreffend G wurde auf Anfrage der BP insoferne Stellung genommen, als ein schriftlicher Umlaufbeschluss der Gesellschafter der X GmbH vom 31.10.1999 in Kopie mit folgendem Inhalt übergeben wurde:

In Anbetracht des schlechten Geschäftsganges beschließen die Gesellschafter an den Bw. heranzutreten, die vereinbarte „Unternehmenspacht“ herabzusetzen, bzw. zu vereinbaren, dass die Miete für die zur Verfügungstellung des Grundstückes in G in der Unternehmenspacht entsprechend inkludiert ist. Der Bw. erklärt sich in seiner Funktion als Verpächter damit einverstanden.

(Anmerkung: das Unternehmen ist bereits seit 1999 ständig an die X GmbH verpachtet).

Seitens der Finanz bestehen in Hinblick auf die Gewinnerzielungsabsicht betreffend Vermietung und Verpachtung G folgende Bedenken:

Eine Nutzungsvereinbarung zwischen der GmbH und dem Bw betreffend G wurde nicht vorgelegt. Der schriftliche Umlaufbeschluss wurde lediglich in Kopie vorgelegt, das Original nicht.

Im Fremdvergleich wäre dieser Beschluss in der vorgelegten Form, ohne Angabe von genauen Zahlen oder Auswirkungen nicht zustande gekommen. Familienhafte Verträge sollten jedenfalls klare Kündigungsvereinbarungen oder ähnliches enthalten. Dies ist hier nicht der Fall. Der Vertrag ist nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen.

(Anmerkung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen: Der VwGH hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge solcher Art steuerlich anerkannt werden können. Sie müssen:

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen*
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben*
- 3.) auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen werden können.*

Alle drei Punkte sind bei der " Vermietung " in G nicht erfüllt.

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist bei dem Grundstück in G bis dato nicht nachvollziehbar. Da keine Einnahmen erzielt werden liegt keine Einkunftsquelle vor, sodass die angefallenen Grundbesitzabgaben und oben angeführten Kreditzinsen, bis dato auch nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden konnten und bei den jeweiligen Jahresergebnissen wieder zu neutralisieren waren. "

Die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 vom 20.12.2006 tragen diesen Prüfungsfeststellungen Rechnung.

Mit Schreiben vom 25.1.2007 erhab die steuerliche Vertretung namens und auftrags des Bw „gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000-2005 (Bericht der BP zugestellt am 27.12.2006) binnen offener Frist das Rechtsmittel der Berufung“ und ersuchte die Frist für die Nachreichung bis zum 28.2.2007 zu erstrecken.

Mit Ergänzungersuchen (keinem Mängelbehebungsauftrag) vom 31.1.2007 wurde der Bw „um Nachreichung“ hinsichtlich folgender „Ergänzungspunkte“ ersucht:

„Gemäß § 250 BAO muss die Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet,*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird,*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,*
- d) eine Begründung.“*

Mit Schriftsatz vom 10.3.2007 wurde nach einem weiteren Fristverlängerungsansuchen die Begründung nachgereicht:

„.....in Beantwortung des Ergänzungersuchens zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005, ausgestellt am 20.12.2006, bzw. gegen die diesen

zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheide, erlauben wir uns, wie folgt Stellung zu nehmen:

Die Berufung richtet sich gegen die Auswirkungen der im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 2 Grundstückserwerb G getroffenen Feststellungen.

Die Bescheidbegründung (im Betriebsprüfungsbericht als Bedenken formuliert) ist im einzelnen und insgesamt unzutreffend.

Die X GmbH hat auf dem genannten, im Eigentum des Bw. stehenden Grundstück, eine Verkaufshalle errichtet. Eine explizite Vereinbarung über die „Nutzung“ des Grundstückes ist durch den Umstand, dass der Grundeigentümer dem Mieter des Grundstückes gestattete, ein Bauwerk auf der Liegenschaft zu errichten, wohl eindeutig gegeben.

Vor Errichtung des Bauwerkes waren selbstverständlich umfangreiche Planungsmaßnahmen notwendig, es wurde eine Bauverhandlung abgeführt, sämtliche Behörden davon in Kenntnis gesetzt, die Umsätze des Mieters in den Jahresabschlüssen der X GmbH offengelegt.

Es ist somit eindeutig die Nutzung des Grundstückes durch die X GmbH nach aussen dokumentiert.

Im Jahr 1997 wurde in Anbetracht der stagnierenden Umsätze und rückläufigen Erträge der X GmbH von den Gesellschaftern beschlossen, durch Errichtung eines neuen Standortes die schlechte Geschäftsentwicklung abzufangen.

Der insgesamt an den Bw zu bezeichnende Pachtzins für die Verpachtung des vormaligen Einzelunternehmens wurde bei Beginn der Verpachtung im Jahr 1987 auf Basis der seinerzeitigen Ertragsstärke des Einzelunternehmens des Bw berechnet (Berechnung aktenkundig).

Im Jahr 1997-nach ca. 10 jähriger Pachtdauer-haben sich die Umsätze insgesamt rückläufig entwickelt, während gleichzeitig jedoch auch die Kosten erheblich gestiegen sind. Ursache dafür war insbesondere die Erhöhung der Anzahl der Mitbewerber (Eröffnung von..., Angebote auch in Supermärkten).

In Erkennung der für das Unternehmen bedrohlichen Situation, sind die Gesellschafter der X GmbH im Jahr 1997 an den Grundeigentümer (den Bw, Anm. UFS) herangetreten, das seit 10 Jahren bestehende Pacht bzw. Mietverhältnis zu erweitern und haben mit dem Bw vereinbart, dass dieser das Grundstück in G für die Errichtung einer Verkaufshalle zur Verfügung stellt.

Darüber wurde auch ein Gesellschafterbeschluss gefasst. Letztendlich wurde vereinbart, die Pacht bzw Mietzahlungen betragsmäßig in unveränderter Höhe zu belassen- in Anbetracht der rückläufigen Geschäftsentwicklung wäre dies auch nicht anders möglich gewesen- und das Grundstück G in dieses Pacht- bzw. Mietverhältnis einzubeziehen.

Die Bescheidbegründung, dass der genannte Gesellschafterbeschluss nur in Kopie vorgelegt wurde, ist ebenfalls unzutreffend, da im Zuge der Prüfungshandlungen im Rahmen einer

Zwischenbesprechung in Anwesenheit der Prüferin vom Gesellschafterbeschluss eine Kopie für den Prüfungsakt angefertigt wurde. Auch ist es für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes grundsätzlich unerheblich, ob der Gesellschafterbeschluss in Kopie oder Original vorgelegt wurde.

Die Mutmaßung der Bescheidbegründung, dass dieser Beschluss in der vorgelegten Form mit einem „Fremden“ nicht zustande gekommen wäre, ist nicht nachvollziehbar.

Im bestehenden vorliegenden Pacht- und Mietvertrag über die Liegenschaften W und N sind eindeutige Vertragsbestimmungen enthalten, die jedenfalls einem Fremdvergleich standhalten. Da die getroffene Vereinbarung über die Nutzung des Grundstückes G an das bestehende Vertragsverhältnis und somit auch an die dort festgehaltenen vertraglichen Vereinbarungen anknüpft, sind wohl die notwendigen Voraussetzungen gegeben.

Gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186 reicht die Festlegung der wesentlichen Vertragsbestandteile bei Nichtabschluss eines eigenen schriftlichen Mietvertrages für die steuerliche Anerkennung der Rechtsbeziehung. Die wesentlichen Vertragsbestandteile sind im Pacht- und Mietvertrag aus dem Jahr 1987 festgehalten, der auch für das Mietverhältnis betreffend Grundstück in G heranzuziehen ist.

Wir beantragen daher die geltend gemachten Ausgaben gem. Tz 2 des BP-Berichtes für die Jahre 2000 bis 2005 als Werbungskosten anzuerkennen".

Am 1.10.2008 wurde die Berufung vom Finanzamt Wien 2/20/21/22 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde 2. Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Streitpunkte seien:

„Vermietung bzw. Verpachtung eines Grundstücks als Einkunftsquelle? Der Berufungswerber vermietet an eine GmbH, an der er selbst mit 25% als Gesellschafter beteiligt ist. Stehen geltend gemachten Kreditzinsen iZm der Anschaffung des Grundstückes Einnahmen gegenüber?"

Am 31.1.2012 erfolgte gemäß § 270 Abs. 4 BAO ein Wechsel des Referenten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensgegenständlich ist die Berufung vom 25.1.2007 gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005.

Wenngleich der ergänzende Schriftsatz vom 10.3.2007 von einer ... "Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005, ausgestellt am 20.12.2006, bzw. gegen die diesen zugrundeliegenden Wiederaufnahmebescheide, ..." spricht, ist eine Berufung gegen die diesbezüglichen Wiederaufnahmebescheide nicht aktenkundig.

Die Berufung vom 25.1.2007 nennt ausdrücklich nur „die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000-2005 (Bericht der BP zugestellt am 27.12.2006)“ als angefochten. Für eine Umdeutung in eine Berufung auch gegen die Wiederaufnahmebescheide ist in diesem Fall kein Platz.

Auch das Finanzamt geht – zutreffenderweise – nur von einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2005 aus.

Der Unabhängige Finanzsenat hält folgendem Sachverhalt für erwiesen:

Der Bw X verpachtete sein Einzelunternehmen, dem Handel mit X-Waren, in den 1980er Jahren an die X GmbH, deren Gesellschafter neben dem Bw. dessen Ehefrau, sowie Tochter und Sohn sind.

Der Bw erzielte hieraus (positive) Einkünfte.

Nach etwa 10 jähriger Pachtdauer entwickelten sich in den 1990er Jahren die Umsätze der GmbH insgesamt rückläufig, während gleichzeitig die Kosten erheblich stiegen. Ursache dafür war insbesondere die Erhöhung der Anzahl der Mitbewerber im Einzugsbereich der Standorte des Unternehmens.

Der Bw erwarb 1997 hierauf ein Grundstück in G und stellte dieses der GmbH für die Errichtung einer Verkaufshalle zur Verfügung. Mit der GmbH wurde vereinbart, die Unternehmenspacht unverändert zu belassen, wobei das Grundstück in das Pachtverhältnis mit einbezogen wurde.

Dieser Sachverhalt ist unstrittig. Eine Äußerung des Finanzamtes zum Berufungsvorbringen ist nicht erfolgt.

Das Finanzamt stellt einerseits in Frage, ob die Verpachtung dieses Grundstücks eine Einkunftsquelle darstelle, andererseits, ob die Verpachtung fremdüblich sei.

Hierzu ist zunächst festzustellen, dass nach dem glaubwürdigen Vorbringen des Bw das Grundstück in G nicht gesondert vermietet, sondern die Unternehmenspacht um dieses Grundstück erweitert werden sollte.

Daher ist nicht eine isolierte „Vermietung G“ zu prüfen. Das wurde auch nie vom Bw behauptet.

Unstrittig ist, dass der Unternehmenspachtvertrag vom 31.5.1988 steuerlich anzuerkennen ist.

Das Finanzamt hat in den Veranlagungen seit 1988 diesem Unternehmenspachtvertrag Rechnung getragen und die Versteuerung diesem Vertrag entsprechend vorgenommen.

Fraglich ist daher lediglich, ob die Abänderung dieses Pachtvertrages ab 1997 durch Einbeziehung des Grundstücks G in die Unternehmenspacht steuerlich anzuerkennen ist.

Wie das Finanzamt richtigerweise ausführt, sind Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter steuerlich nur unter bestimmten Voraussetzungen anzuerkennen. Eine derartige Anerkennung setzt voraus, dass derartige Verträge

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die für Rechtsbeziehungen unter Angehörigen bestehenden Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung.

Es besteht jedoch keine steuerliche Vermutung gegen die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen; bei eindeutigen Ermittlungsergebnissen können daher auch Rechtsbeziehungen anerkannt werden, bei denen nicht alle der vorgenannten Kriterien gleichermaßen ausgeprägt vorhanden sind, wenn an der tatsächlichen Durchführung kein Zweifel besteht und grundsätzlich Fremdüblichkeit gegeben ist (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm 67).

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist jedenfalls der Inhalt der Zusatzvereinbarung zum Unternehmenspachtvertrag – das Grundstück G soll in die Pacht einbezogen werden, ohne dass sich hierdurch das Pachtentgelt erhöht – klar und eindeutig.

Dass der Bw das Grundstück der GmbH zur Errichtung einer Verkaufshalle zur Verfügung stellt, ist nach außen jedenfalls gegenüber der Baubehörde, bei der dieses Rechtsverhältnis offen zu legen war, in Erscheinung getreten.

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich.

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 4 Anm 71).

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass kein Fremder einem Dritten ein Grundstück zu dessen Verwendung unentgeltlich überlassen würde, wobei der Fremde die Kosten für den Grundstückserwerb, dessen Finanzierung sowie die laufenden Grundstückskosten zu tragen hätte.

Allerdings liegt – wie oben ausgeführt – hier keine isolierte unentgeltliche Grundstücksüberlassung vor, sondern wurde der Unternehmenspachtvertrag um die Einbeziehung dieses Grundstücks erweitert.

Im Allgemeinen werden einander Fremde nicht den Pachtgegenstand erweitern und gleichzeitig den Pachtzins unverändert belassen.

Im gegenständlichen Fall wurden allerdings vom Bw nicht einzelne Grundstücke vermietet, sondern es wurde ein Unternehmen verpachtet.

Im Fall einer Unternehmenspacht hat der Verpächter ein wirtschaftliches Interesse daran, dass der Pächter mit dem verpachteten Unternehmen erfolgreich ist.

In der Berufung wurde dargestellt, dass sich die wirtschaftliche Lage der Pächterin zufolge des Konkurrenzdrucks verschlechterte. Die diesbezüglich aufgezeigten Umstände erscheinen glaubhaft. Es steht mit der Erfahrung des Wirtschaftslebens im Einklang, dass auch in der

genannten Sparte der Konkurrenzdruck gerade für Unternehmen wie dasjenige des Bw stark zugenommen hat.

Auch ein fremder Verpächter würde in einer solchen Situation dem Pächter entgegenkommen. Schlägt das wirtschaftliche Engagement des Pächters gänzlich fehl, geht auch für den Verpächter die Einnahmsquelle verloren, zumal die Wahrscheinlichkeit in diesem Fall einen neuen Pächter – zu den ursprünglichen Konditionen – bei einem „heruntergefahrenen“ Unternehmen zu finden, reichlich gering ist. Anders als etwa bei einem bloßen Grundstück oder einem bloßen Gebäude, das auf vielfältige Weise vermarktet werden kann, hängt eine Unternehmenspacht eng mit dem wirtschaftlichen Schicksal des Pächters zusammen.

Eine Möglichkeit des Entgegenkommens wäre eine Reduzierung des Pachtzinses gewesen.

Anstelle einer derartigen defensiven Reaktion haben sich Verpächter und Pächter zu einer offensiven Vorgangsweise entschlossen und das Unternehmen durch einen weiteren Standort erweitert, wobei sich der Verpächter mit der Zurverfügungstellung eines Grundstücks beteiligt hat.

Eine derartige Vorgangsweise ist nicht fremdunüblich.

Dass dadurch der gesamte Pachtvertrag fremdunüblich geworden wäre, hat das Finanzamt nicht behauptet.

Das Finanzamt hat vielmehr einen (isoliert für sich betrachtet: verlustbringenden) Teil aus dem Pachtverhältnis ausgeschieden.

Dies ist – da es sich um ein einheitliches Rechtsverhältnis der Unternehmenspacht handelt – nicht zulässig. Während etwa bei der Verpachtung einzelner Grundstücke in der Regel jedes Grundstück für sich eine (oder keine) Einkunftsquelle darstellen wird, ist bei der Unternehmenspacht die Pacht des gesamten Unternehmens eine (oder keine) Einkunftsquelle. Ein Herausschälen einzelner Teile ist auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unzulässig.

Da auch unter Einbeziehung des Grundstücks in G in die Unternehmenspacht die Unternehmenspacht weiterhin fremdüblich ist und eine Einkunftsquelle darstellt, war der Berufung hinsichtlich der Einbeziehung der Aufwendungen für das Grundstück in G in die Werbungskosten stattzugeben.

Die Betriebsverpachtung führt, wenn die betriebliche Tätigkeit des Verpächters endgültig eingestellt wird, zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. *Lenneis* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 28 Anm. 17).

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen somit (unter Bereinigung des unstrittigen Rechenfehlers in 2002):

2000: S 1.342.443,00

2001: S 1.415.725,00

2002: € 73.868,57

2003: € 76.080,92

2004: € 23.695,20

2005: -€ 539,48.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 12. März 2012