

GZ. RV/4641-W/2002

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch ECO ADVICE Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 1999 wird abgeändert.

Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer 1999 bleibt unverändert.

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

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

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. ist nach dem Tode seines Vaters, J. F., im Februar 1999, Alleineigentümer der Liegenschaft in Wien, K-Gasse 6–8, zu der auch ein Lagerplatz gehört. Er ist zudem im Jahre 1999 alleiniger Gesellschafter - Geschäftsführer des Bauunternehmens, F - & Co GesmbH, mit Sitz in Wien, K-Gasse 4.

Die Vermietung der Liegenschaft in Wien, K-Gasse 6-8 an die F - & Co GesmbH erfolgte bereits auf Grundlage eines Mietvertrages vom 21. Juni 1983. J. F hatte am 20. November 1998 in seiner damaligen Funktion als Gesellschafter – Geschäftsführer der F - & Co GesmbH schriftlich der früheren Miteigentumsgemeinschaft "J. F. und Mitbesitzer" mitgeteilt, dass die Gesellschaft aus wirtschaftlichen Gründen derzeit nicht in der Lage wäre, die "volle" vorgeschriebene Miete zu bezahlen und daher "vereinbarungsgemäß bis auf Widerruf" 50% der Miete zahlen würde. Die Gesellschaft zahlte daraufhin im Streitjahr den Hälftebetrag an den Bw.

Dazu vertrat die Betriebsprüfung die Ansicht, dass die erwähnte Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht stand hielte, und behandelte die Differenz zwischen der vertraglich vereinbarten und der tatsächlich bezahlten Miete (S 134.550,00) als einkommen- und umsatzsteuerpflichtige Mieteinnahmen. Es widerspreche nämlich den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Vermieter aus wirtschaftlichen Gründen des Mieters auf einen Teil der Mietentgelte verzichte.

Daraus ergaben sich folgende Feststellungen:

<b>Mieteinnahmen laut Erklärung 1999</b>	<b>S</b>	<b>112.125,00</b>
Nicht erklärte Mieteinnahmen	S	22.425,00
Differenzbetrag auf die fremdübliche Miete	S	134.550,00
<b>Werbungskosten</b>		
Instandhaltung	S	-165.000,00
Grundsteuer	S	-5.475,00
Beratung	S	-6.937,50
AfA	S	-39.185,26
<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</b>	<b>S</b>	<b>52.502,24</b>

<b>Umsatzsteuerpflichtige Mietentgelte laut Erklärung 1999</b>	S	112.125,00
Vermietung Kran	S	256.000,00
Nicht erklärte Mieteinnahmen	S	22.425,00
Differenzbetrag auf fremdübliche Miete	S	134.450
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen	S	525.000

Das Finanzamt erließ am 24. Juni 2002 unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1999. In dem dagegen

erhobenen Rechtsmittel führte der Bw. aus, dass ihm die "aufgefüllte Hälfte" der Mietennahmen tatsächlich nie zugeflossen wäre, demnach die Vorgangsweise der Prüfungsorgane gegen das im Einkommensteuerrecht für Einnahmen – Ausgaben Rechner geltende Zu- und Abflussprinzip verstöße. Überdies würde jeder Mieter seinen Vermieter um eine Reduzierung der Miethöhe ersuchen, wenn es die wirtschaftliche Situation erfordere. Ob dann der Vermieter dem Begehr entspreche, hänge davon ab, ob

- das Objekt leicht weiterzuvermieten sei
- das Objekt auf die Erfordernisse des derzeitigen Mieters so zugeschnitten sei, dass es erschwert oder gar nicht vermietet werden könne
- die Herabsetzung der Miete eine dauernde oder vorübergehende sei
- sonstige Hindernisse vorliegen würden, die eine Weitervermietung unmöglich erscheinen ließen.

Der Bw. habe sich letztlich zu einer vorübergehenden Mietenreduktion entschlossen. Zudem verwies er auf die EStR 2000, Rz 1230, wonach ein unangemessen niedriges Entgelt bei sonstiger steuerlicher Unbedenklichkeit einer Vereinbarung in Höhe der tatsächlichen Zahlung anzuerkennen sei.

In ihrer Stellungnahme hob die Betriebsprüfung die Funktion des Bw. als alleiniger Geschäftsführer der F - & Co GesmbH hervor. Der Prüfer merkte überdies an, dass die Gesellschaft seit dem Juli 2002 – nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens am 19. Juni 2002 - die Miete wiederum in der ursprünglich vereinbarten Höhe bezahlen würde. Daraus sei zu erkennen, dass der Bw. auf die Prüfungsfeststellungen kurzfristig reagiert habe, da er während des Prüfungsverfahrens die Absicht einer vorübergehenden Mietensenkung nie vorgebracht hätte. Überdies sei in der Berufung nicht dargelegt, weshalb der Bw. dem Wunsch auf Mietenreduzierung entsprochen hätte, zumal sich das besagte Objekt in guter und verkehrstechnisch leicht erreichbarer Lage befinde. Daher wäre davon auszugehen, dass die zu beurteilende Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht standhalten würde.

Einer Anerkennung der tatsächlich bezahlten, unangemessen niedrigen Mietentgelte stünde die steuerliche Bedenklichkeit der fraglichen Vereinbarung entgegen. Der Prüfer betonte unter Verweis auf die EStR 2000, Rz 1127, dass Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zu überprüfen seien, ob Steuerpflichtige durch "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage zu vermindern versuchen.

Der Bw. führte dazu ergänzend aus, dass die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft allein entscheidend für die in Streit stehende Vereinbarung gewesen sei. Darüber hinaus hätte die

Betriebsprüfung bei Besichtigung der Liegenschaft erkennen müssen, dass diese durch offene Bauweise ohne Überdachung, kleine Kojen für spezielle Lagerungen und diverse Verbauungen speziell auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten wäre.

Ein "Steuersplitting" könne nicht vorliegen, da es den Zufluss von Geld voraussetze und letztlich zu einem höheren Einkommen führe. Der Bw. habe zwar weniger Steuer bezahlt, aber er erzielte auch ein verminderteres Einkommen.

In der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, dass der Verzicht auf die Hälfte des Mietentgeltes eine eigenkapitalersetzende Zuwendung an die Gesellschaft darstelle. Es wäre zu prüfen, ob die in Streit stehende Zuwendung durch die schuldrechtlichen Beziehung zwischen der Gesellschaft und dem Bw. oder durch das Gesellschaftsverhältnis bedingt wäre. Die zu beurteilende Vereinbarung enthalte weder Konditionen über eine spätere Rückzahlung der nicht entrichteten Beträge noch die Festlegung einer Verzinsung. Auch sei die Formulierung "bis auf Widerruf" unklar, weshalb die genannte Vertragsgestaltung durch das Gesellschaftsverhältnis begründet wäre. Somit stelle der Forderungsverzicht eine eigenkapitalersetzende Zuwendung an die F - & Co GesmbH dar. Die bestehenden Gesellschaftsrechte des Bw. wären durch die verdeckte Einlage im Wert der Vermehrung des Vermögens der GesmbH gestiegen und hätten die Erhöhung der Ausschüttungsansprüche des Bw. zur Folge.

Dieser Vorgang sei zum einen ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch, zum anderen ein Tauschgeschäft. Der daraus in Höhe des Forderungsverzichtes erzielte Veräußerungserlös wäre als sonstige Einkünfte gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern. Die im Tauschwege erzielbaren Einnahmen seien aus erstinstanzlicher Sicht auch bei den Überschusseinkünften als zugeflossen zu betrachten.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hob der steuerliche Vertreter des Bw. erneut hervor, dass die zu beurteilende schriftliche Vereinbarung einer Mietenreduktion im Wirtschaftsleben sehr häufig vorkomme. Dass im konkreten Fall diese Reduktion eine vorübergehende wäre, ergebe sich daraus, dass 50% der Mietzahlungen "bis auf Widerruf" zu bezahlen waren.

Er führte zudem aus, dass das Grundstück in der K-Gasse 6–8 ein auf beiden Seiten ummauertes und verparktes Eckgrundstück sei. Die Einfahrt zur Liegenschaft sei nur 5 m breit und daher für große Lastkraftwagen nicht geeignet. Der vermietete Lagerplatz wäre daher lediglich für kleinere Bauunternehmen zweckmäßig. An der Südseite der Liegenschaft befindet sich ein Flugdach mit Baumaterialien, an der Westseite stünden offene 10–15 m hohe Betonregale. Daraus ergebe sich, dass der Bw. Baumaterialien lediglich mit Hilfe eines sich in der

Mitte des Lagerplatzes befindlichen Baukranes über die genannten Betonregale auf die auf der Straße geparkten Lastkraftwagen verladen könne. Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass sich das besagte Grundstück in keiner guten verkehrstechnischen Lage befindet. Es gebe keinen Bahnanschluss in der Nähe, keine Autobahnauffahrt, darüber hinaus wäre auch sonst die "Autoverbindung" schlecht.

Der Finanzamtsvertreter hob hervor, dass die in Streit stehende Verminderung der Miete steuerlich nicht anzuerkennen wäre, da sie wegen ihres unklaren Inhaltes nicht fremdüblich wäre. Die steuerliche Vertretung gab als Grund der vereinbarten Mietenreduktion das durch den Übergang der Geschäftsführung von J. F auf den Bw. bedingte wirtschaftliche Umfeld der Kapitalgesellschaft an. Dieses habe sich erst wieder im Jahre 2002 verbessert.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Einlagen in diesem Sinne liegen vor, wenn Anteilsinhaber der Körperschaft Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zuwenden oder ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion, die einem Fremdvergleich nicht standhält, einen geldwerten Vorteil zukommen lassen. Es handelt sich dabei um einen im Gesellschaftsverhältnis begründeten Vorgang, um eine Vorteilszuwendung, die ein Nichtgesellschafter nicht gewähren würde (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz 9.1).

Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne der lit a dieser gesetzlichen Bestimmung, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Daraus ergibt sich, dass nach § 6 Z 14 EStG 1988 iVm § 8 Abs 1 KStG 1988 offene und verdeckte Einlagen in Körperschaften als Tausch zu werten sind (vgl. VwGH 16.9.2003, 99/14/0324).

Ein aus gesellschaftlichen Gründen abgegebener Forderungsverzicht durch einen Gesellschafter stellt eine verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft dar (vgl. KStR 2001, Rz 684, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz 9.1). Da die Bestimmung des § 6 Z 14 EStG 1988 Wirtschaftsgüter und sonstiges Vermögen erfasst, ist im konkreten Fall hinsichtlich der durch die Gesellschaftereinlage bedingten Erhöhung der inneren Werte der Gesellschaftsanteile nach dem bereits erwähnten Tauschprinzip vorzugehen.

Ob nun im Berufungsfall der Beweggrund für eine Vermögenszuwendung an die Körperschaft in der Gesellschafterstellung lag, wird im Zusammenhang mit den nach der höchstgericht-

lichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur Anerkennung rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu lösen sein. Dabei sind für die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter - Geschäftsführer ebenso strenge Maßstäbe wie für die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anzulegen (vgl VwGH 14.4.1993, 91/13/0194; 28.5.1997, 94/13/0015; 23.10.1997, 96/15/0180; 23.6.1998, 97/14/0075; 31.3.2000, 95/15/0056). Demnach müssen sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein genügend klar und ausreichend bestimmt sein sowie einem Fremdvergleich standhalten. Andernfalls liegen gesellschaftlich veranlasste Vermögensübertragungen vor, die nicht zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

In Streit steht, ob die auf Grundlage der wirtschaftlichen Situation der Kapitalgesellschaft auf unbestimmte Zeit vereinbarte Verringerung der Mietzinshöhe einem Fremdvergleich standhält. Dazu ist auf das Erkenntnis des VwGH 12.9.1996, 94/15/0019, zu verweisen, wonach unter Fremden ein Vermieter bei der Vereinbarung des Mietzinses nicht auf die betriebliche Situation oder berufliche Stellung des Mieters Rücksicht nimmt, sodass bei einer sich nach dem Geschäftsvolumen des Mieters richtenden Mietzinshöhe Fremdunüblichkeit gegeben ist.

Das Berufungsvorbringen stützt sich in diesem Zusammenhang darauf, dass der Bw. den Forderungsverzicht auf die Hälfte der vertraglich festgelegten Mietzahlungen aus allein wirtschaftlichen Gründen der GmbH abgegeben hätte. Dieser Forderungsverzicht resultiert, wie sich aus obigen Darlegungen ergibt, aus dem Naheverhältnis des Bw als Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin zu diesem Unternehmen und hält daher einem Fremdvergleich nicht stand. Soweit sein steuerlicher Vertreter das Erkenntnis des VwGH 19.3.1985, 84/14/0174, heranzieht und daraus abzuleiten versucht, dass wirtschaftliche Interessen eines Unternehmens uneingeschränkt zu berücksichtigen wären, ist ihm zu entgegnen:

In diesem Erkenntnis wurde über der Höhe nach nicht von vornherein eindeutig bestimmte Erfolgsbeteiligungen (Tantiemen) eines Gesellschafters abgesprochen, sodass sich die darin zum Ausdruck kommende Rechtsansicht schon mangels vergleichbarem Sachverhalt nicht auf den hier zu beurteilenden Fall (von vornherein eindeutig bestimmte Minderleistungen der Gesellschaft auf unbestimmte Zeit) anwenden lässt. Darüber hinaus fordert das besagte Erkenntnis eine klare, ernsthafte und die Gesellschaft bindende Abmachung, welche Kriterien die gegenständliche Vereinbarung schon deshalb nicht erfüllt, weil diese aus der Natur der Sache heraus keine Bindungswirkung für die Gesellschaft, sondern lediglich für den Vermieter entfaltet und überdies durch die Formulierung "bis auf Widerruf" zumindest in zeitlicher Hinsicht einen unklaren Inhalt aufweist. Somit ist die Ausgestaltung dieser Vereinbarung zweifelsfrei dazu geeignet, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu erleichtern,

diesbezüglich kommt in der vom Bw selbst herangezogenen höchstgerichtlichen Entscheidung jedoch die Zielsetzung eindeutig zum Ausdruck, gerade solche Folgen zu vermeiden. Dazu ist dem Bw abschließend entgegenzuhalten, dass es im Berufungsfall nicht um Erfolgsbeteiligungen geht, die sich an Umsatz und Gewinn der Gesellschaft orientieren, sondern um einen sich nach dem Geschäftsvolumen der Gesellschaft richtenden Forderungsverzicht des Bw., der wie bereits dargelegt, nicht als fremdüblich qualifiziert werden kann. Soweit der Bw vorbrachte, der vermietete Lagerplatz wäre auf die Bedürfnisse der Gesellschaft zugeschnitten und nur für kleinere Bauunternehmen zweckmäßig, weshalb sich die Suche nach geeigneten Nachmieter für die Lagerräumlichkeiten durchaus schwierig gestaltet hätte, ist zum ersten festzuhalten, dass entsprechende Bemühungen, eines der zahlreichen kleineren Bauunternehmen oder ein vergleichbares Unternehmen als Mieter zu akquirieren, vom Bw weder eingewandt wurden noch nach der Aktenlage anzunehmen sind. Zum zweiten ist darauf zu verweisen, dass der Bw in dem auf das Streitjahr folgenden Jahr das auf dem Grundstück befindliche Gebäude aufstockte, um Wohnraum für sich und seine Familie zu schaffen. Vor dem Hintergrund dieser – aus Sicht der familiären Interessen des Bw durchaus verständlichen – Vorgangsweise ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens allerdings nicht anzunehmen, dass der Bw tatsächlich bemüht gewesen wäre, anstelle des von ihm geführten Unternehmens eine andere (Bau-)Gesellschaft in unmittelbarer Nähe zu seiner Privatsphäre zu situieren.

Demnach muss das gegenständliche Vorbringen des Bw ins Leere gehen. Gleicher gilt für den Einwand, das besagte Grundstück befände sich in keiner guten verkehrstechnischen Lage, zumal die nächste Autobahnauffahrt (A X) und der nächste Frachtenbahnhof (Bhf L) sich jeweils bloß knapp 2 Straßenkilometer vom Grundstück entfernt befinden.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass der Bw bei einem Mieter, zu dem kein im Gesellschaftsverhältnis begründetes Naheverhältnis besteht, keinerlei Veranlassung gehabt hätte, alleine aufgrund des schlechten Geschäftsganges des Mieters die Mietzinshöhe auf unbestimmte Zeit auf die Hälfte zu reduzieren. Im Lichte der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur ist die gegenständliche Vereinbarung daher als nicht fremdüblich zu beurteilen und der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Verzicht des Bw. auf seine Forderung gegen die Körperschaft als verdeckte Einlage zu qualifizieren, die gemäß § 6 Z 14 lit b EStG den Charakter eines Tauschvorganges hat.

Daraus ergibt sich aus einkommensteuerrechtlicher Hinsicht, dass nach der Einstufung von Einlagenleistungen als Tauschvorgang die Vorteilszuwendung beim Bw. im Ausmaß von S 134.550,00 eine Steigerung des Anteilswertes in diesem Ausmaß bewirkt (vgl. BFH BStBl 1980, 494). Diese Wertsteigerung stellt gleichsam das Entgelt für die Vorteilszuwendung

dar und ist daher im Berufungsfall innerhalb der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung steuerlich zu erfassen. Da bereits die Wertsteigerung der Anteile einen geldwerten Zufluss im Sinne des § 15 EStG 1988 darstellt, kommt es im Streitjahr zu einer steuerlichen Erfassung dieser Werterhöhung im Ausmaß des vom Bw. abgegebenen Forderungsverzichtes in Höhe von S 134.550,00 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz 11, 12).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist unbestritten, dass der Bw. durch die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft einen Leistungsaustausch gegen Entgelt bewirkt hat. Gemäß § 4 UStG 1994 ist Entgelt alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat. Die Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung ist dabei nicht erforderlich. Demnach unterliegt das auf die angemessene Gegenleistung fehlende Entgelt nicht der Umsatzsteuer, da umsatzsteuerrechtlich nur die tatsächliche Gegenleistung besteuert wird. Die Erhöhung des inneren Wertes der Gesellschaftsanteile wegen der verdeckten Einlage (Tauschprinzip des § 6 Z 14 EStG 1988) ist Folge des aus Sicht der Kapitalgesellschaft günstigen Geschäftes und stellt keine Leistung der Kapitalgesellschaft an den Bw. dar (VwGH 16.9.2003, 99/14/0324).

Der Differenzbetrag zur vertraglich vereinbarten Mietzinshöhe war daher im erwähnten Ausmaß aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden. Daraus ergibt sich für das Streitjahr ein Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen in Höhe von S 390.550,00.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. April 2004