



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P. GmbH i.L., W., vertreten durch Marijan Kalapuric, 1200 Wien, Adalbert Stifter Str. 24/36, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw.. betrieb bis zum Jahr 2003 am Standort W. das „Cafe L.“. In der Umsatzsteuererklärung für 2003 wurden zunächst Umsätze i. H. von € 10.482,18 und Vorsteuern i. H. von € 1.524,96 erklärt. Mittels Vorhalt wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass sie lt. ihren eigenen Angaben zwar den Betrieb im März 2003 eingestellt habe, im Jahresabschluss jedoch bauliche Investitionen ausgewiesen seien und daher gebeten werde mitzuteilen, inwieweit dafür Ablösezahlungen geleistet worden seien. Mit Schriftsatz vom 17.2.2005 führte die Bw. aus, dass „die Sachen kostenfrei an Frau A.K., die Schwester des Alleingeschäftlers und Geschäftsführers B.P., weitergegeben oder "wenn man so will verpachtet worden seien, wobei über einen Euro Pacht reden nicht möglich sei". Dieses Vorgehen sei darin begründet gewesen, dass das Lokal möglicherweise verkauft werden sollte.

Im Zuge der Veranlagung wurde der Buchwert der in den Vorjahren getätigten Investitionen den erklärten Umsätzen hinzugerechnet und die anzusetzende Ablösezahlung als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet. Als Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, dass ein Pachtverhältnis mit Frau A.K. nicht vereinbart worden sei. Die „Weitergabe“ des Betriebes an

die Schwester des Geschäftsführers ohne Pachtvertrag bzw. Ablösezahlung halte einem Fremdvergleich nicht stand.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid und den Haftungs- und Abgabenbescheid, mit dem die auf die verdeckte Gewinnausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer festgesetzt wurde, wurde mit Schriftsatz vom 4.4.2005 fristgerecht berufen und als Begründung folgendes vorgebracht: Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe tatsächlich einen Pachtvertrag mit seiner Schwester (die nicht seine Schwester ersten Grades sei) abgeschlossen, aber vergessen, diesen dem Buchhalter zur Kenntnis zu bringen. Nunmehr werden der Pachtvertrag sowie eine berichtigte Umsatzsteuererklärung, in der die Pachterträge ausgewiesen seien, vorgelegt.

Dem Akteninhalt zu entnehmen ist ein als „Pachtvertrag“ bezeichnetes Schriftstück, datiert mit 28.3.2003, unterfertigt von B.P. als Verpächter und A.K. als Pächterin, in dem ein Pachtverhältnis beginnend mit **28.9.2003** (gemeint offensichtlich 28.3.2003) vereinbart wird. Die Pacht betrage demnach € 2000.- plus der laufenden Stromkosten. Im berichtigten Jahresabschluss sind Pachteinnahmen i.H. von netto € 15.166,70 (zu versteuern mit 20%) sowie unter der Position „Geschäftsmiete“ ein Betrag von € 17.069,28 ausgewiesen. In der berichtigten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 wurde die Bemessungsgrundlage mit € 25.648,88 (bisher € 10.482,18 plus Pachteinnahmen € 15.166,70) angegeben und die Vorsteuern i.H. von € 4.018,39 erklärt.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben, der vorgelegte Pachtvertrag jedoch nicht berücksichtigt, die entgangenen Pachteinnahmen der Umsatzsteuer unterzogen (daher geringere Bemessungsgrundlage als bei der Veranlagung), die Vorsteuern nur i.H. des ursprünglich erklärten Betrages anerkannt und wiederum Kapitalertragsteuer für die aus der Weitergabe des Betriebes an die Schwester des Gesellschafters ohne fremdübliche Vereinbarung einer Pacht resultierende verdeckte Gewinnausschüttung, vorgeschrieben.

Mit Schriftsatz vom 30.9.2005 wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Hinsichtlich Umsatzsteuer wurde die Bw. aufgefordert, bezüglich der beantragten Vorsteuern i. H. von € 4.018,39, die offenbar aus der Geltendmachung von Vorsteuern aus der Geschäftsmiete resultierten, den Mietvertrag sowie Mietvorschreibungen, Zahlungsbelege und Vorsteuerjournal vorzulegen.

Im Akt befinden sich nunmehr der zwischen den Eigentümern, vertreten durch ihren Rechtsanwalt Dr.S., und der Bw. am 17.10.1991 abgeschlossene Mietvertrag bezüglich des Cafes sowie Einzahlungsbelege über € 1.840,86, wobei als Empfänger der o.a. Rechtsanwalt fungiert sowie ein Bildschirmausdruck des Buchhalters der Bw., der Buchungen auf einem Konto, bezeichnet als „Geschäftsmiete“, zeigt.

Hinsichtlich des Mietzinses wurde in Punkt 4 des Vertrages folgendes vereinbart:

-
1. "Der von der Mieterseite für die Überlassung des Mietgegenstandes zu entrichtende Mietzins besteht aus: 1. dem Hauptmietzins, der einvernehmlich für die Zeit ab Beginn des Mietverhältnisses bis einschließlich April 1993 mit S 8000.- und **ab einschließlich Mai 1993 mit S 16.000.- vereinbart wird;**
 2. Dem Anteil an den Betriebskosten und den laufenden öffentlichen Abgaben, wobei die Vermieterseite eine Jahrespauschalverrechnung durchführt und die Mieterseite derzeit einen gleich bleibenden Teilbetrag von S 3.660.- zu bezahlen hat. Der Nettomietzins beträgt daher derzeit S 11.660.-;
 3. Die Mieterseite verpflichtet sich, **zuzüglich zum Mietzins, die jeweils gesetzliche Umsatzsteuer** zu bezahlen, die die Vermieterseite vom Mietzins zu bezahlen hat. Derzeit sind dies 10% von S 11.660.-, somit S 1.166.. Der Bruttomietzins beträgt daher derzeit S 12.826.-.

Im Vorlageantrag vom 30.9.2005 bezüglich Haftungs-und Abgabenbescheid brachte die Bw. sinngemäß vor, dass es sich bezüglich des Pachtvertrages um einen Irrtum gehandelt habe, der mit der berichtigten Bilanz und der berichtigten Jahreserklärung korrigiert worden sei. Der Pachtvertrag sei nicht im Nachhinein geschrieben worden, sondern tatsächlich am **28.3.2005** (gemeint offensichtlich 28.3.2003) abgeschlossen worden. Sollte die Behörde jedoch nach wie vor von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen, so könne sich diese nur auf die Differenz zwischen erzieltem Pachtertrag und angefallenem Mietaufwand beziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 2003

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG 1994 müssen Rechnungen folgende Angaben (soweit sie für den gegenständlichen Fall von Bedeutung sind) enthalten:

- Z. 1: den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmens,
- Z. 2: den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung,
- Z. 3: die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Gegenstandes oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- Z. 4: den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum über den sich die sonstige Leistung erstreckt,

- Z. 5: das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und den anzuwendenden Steuersatz,
- Z. 6: den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag.

Miet- und Pachtverhältnisse werden von der Judikatur in Verbindung mit den Zahlungsbelegen als Rechnungen anerkannt. Dabei ist jedoch erforderlich, dass in dem schriftlichen Vertrag über die vereinbarte Leistung alle im Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten sind (vgl. VwGH vom 14.5.1991, ZI. 88/14/0167).

Zu prüfen ist daher, ob der vorgelegte Mietvertrag aus dem Jahr 1991 i. Z. mit den für das Jahr 2003 vorgelegten Zahlungsbelegen das Erfordernis einer Rechnung erfüllt und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Laut Mietvertrag beträgt der Hauptmietzins ab dem Jahr 1993 S 16.000.- netto. Dies entspricht gerundet einem Betrag vom € 1.162,77 bis einschließlich 2005 (vgl. auch das Schreiben des Hausverwalters vom 13.1.2006 bezüglich der Mietzins- und Betriebskostenaktoerhöhung ab 1.1.2006, vorgelegt in Zusammenhang mit der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004).

Die Betriebskosten betragen demnach für die Bw. entsprechend ihrem Anteil von 17,03% bis einschließlich 2005 € 4.455,42, dies entspricht einem monatlichen Betrag von € 371,30 netto. Wendet man nun auf die sich ergebende Summe von € 1.534,07 (vgl. auch den von der Bw. vorgelegten Bildschirmausdruck ihrer Buchungen mit € 1.534,05, wobei sich der geringfügige Unterschied nur auf Grund von Rundungsdifferenzen ergibt) einen Steuersatz von 20% an, so ergibt sich der Betrag von € 1.840,90, der auch auf den monatlichen Zahlungsbelegen ausgewiesen ist. Die Bw. hat also offensichtlich den Hauptmietzins, den auf sie entfallenden Betriebskostenanteil und zusätzlich 20% Umsatzsteuer an den Hausverwalter überwiesen.

Dennoch ist sie aus folgendem Grund nicht berechtigt, den von ihr entrichteten Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer geltend zu machen:

Die Zahlungsbelege würden nur dann in Zusammenhang mit dem Vertrag, der Grundlage für die Mietzinsvorschreibung von S 16.000.- bzw. € 1.162,77 ist, dem Erfordernis einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 entsprechen, wenn dort auch der auf diesen Hauptmietzins entfallende Steuerbetrag und der Steuersatz angegeben sein würden. Der Verweis auf den "jeweils gesetzlichen Steuersatz" reicht nicht aus. Der Mietvertrag aus dem Jahr 1991 berechtigt daher nicht, die tatsächlich entrichtete Umsatzsteuer i.H. von 20% für den im Vertrag vereinbarten Hauptmietzins i. H. von S 16.000.- bzw. € 1.162,77 als Vorsteuer abzuziehen. Die Bw. wurde bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz in diesem Zusammenhang aufgefordert (vgl. den Vorhalt vom 18.10.2005), neben dem Mietvertrag auch Mietzinsvorschreibungen vorzulegen. Diesem

Auftrag wurde nicht entsprochen. Einer Mietzinsvorschreibung aus dem entsprechenden Jahr, und nicht bloß einer Zahlungsbestätigung des Hausverwalters, mit Ausweis des Mietentgeltes, dem darauf anzuwendenden Steuersatz und dem daraus resultierenden Steuerbetrag könnte allenfalls in Verbindung mit den Zahlungsbelegen die Eigenschaft einer Rechnung im Sinne des § 11 Abs. 1 UStG 1994 zuerkannt werden.

2. Kapitalertragsteuer 2003

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ohne Bedeutung, ob es im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird. Der Begriff "verdeckte Ausschüttung" ist im Gesetz nicht definiert. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist aber darunter jede nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt würden, zu verstehen. Es genügt also die Vorteilszuwendung an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person, etwa aus persönlicher, geschäftlicher oder beteiligungsmäßiger Verbundenheit (vgl.

Bauer/Schellmann/Quantschnigg/Werilly, Körperschaftsteuer 1988, § 8, Tz. 42).

In mehreren Erkenntnissen vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und ihren Anteilsinhabern oder diesen nahe stehenden Personen jenen Anforderungen entsprechen müssen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden. Sie müssen daher:

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

Im gegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde erster Instanz festgestellt, dass die Bw. den Betrieb des Lokals ab März 2003 eingestellt hat. In der Folge wurde das Lokal von Frau A.K., der Schwester des Gesellschafters fortgeführt, nach Aussage der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.2.2005 "wenn man so will verpachtet". Es wurden jedoch in der Umsatzsteuererklärung zunächst keine Pachteinnahmen erklärt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden sodann ein Pachtvertrag, datiert mit 28.3.2003, wobei die Pacht angeblich am 28.9.2003 beginnen soll, sowie eine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung vorgelegt, in der Pachteinnahmen i. H. von € 15.166,70 erklärt wurden, da vergessen worden sei, den Pachtvertrag dem Buchhalter zur Kenntnis zu bringen. Das Vorbringen der Bw. erweist sich daher als widersprüchlich und somit wenig glaubwürdig. Spricht sie nämlich zunächst nur von einer "Weiterführung" des Lokals durch die Schwester der

Gesellschafters und wiederholt nur die Diktion des Finanzamtes ("wenn man so will verpachtet") ohne Pacht verlangt zu haben ("wobei über einen Pacht Euro reden nicht möglich ist"), habe es laut Berufung vom 4.4.2005 doch einen Pachtvertrag gegeben, wobei allerdings vergessen worden sei, den Buchhalter darüber zu informieren. Diese Aussage ist auch deshalb als reine Schutzbehauptung zu werten, weil die Bw. bereits am 31.3.2003 dem Finanzamt zur Kenntnis brachte, dass sie mit eben diesem Datum ihre Geschäftstätigkeit eingestellt habe und an deren Stelle Frau A.K. trete. Laut Schreiben vom 19.12.2004 sei der aus dem am 23.11.2004 eingereichten Jahresabschluss hervorgehende Umsatzerückgang auf die Einstellung der Geschäftstätigkeit zurückzuführen. Der Nachfolger sei Frau A.K. Warum vergessen worden sein soll, die wesentliche Tatsache der Betriebseinstellung und Weiterführung durch A.K. dem Buchhalter mitzuteilen, ist nicht nachvollziehbar. Im Übrigen kann davon ausgegangen werden, dass der eklatante Rückgang der Umsatzerlöse und des betrieblichen Aufwandes gegenüber dem Vorjahr auch dem Buchhalter aufgefallen sein muss und seinerseits zu Rückfragen bei der Bw. Anlass gegeben haben müsste.

Auch dass sich die Bw. zweimal im Datum geirrt hat, nämlich im "Pachtvertrag" selbst, wonach die Pacht ab 28.9.2003 beginnen soll (statt 28.3.2003) sowie im Vorlageantrag, wonach der Pachtvertrag am 28.3.2005 abgeschlossen worden sei (statt 28.3.2003) lässt an der Glaubwürdigkeit des Vorbringens Zweifel aufkommen.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt daher zum Schluss, dass das Lokal ab 1.4.2003 ohne Abschluss eines Pachtvertrages mit der Bw. von Frau A.K. geführt wurde. Diese ist die Schwester des Gesellschafters, sodass grundsätzlich eine Nahebeziehung zu diesem besteht. Der genaue Verwandtschaftsgrad (lt. Bw. sei sie "nicht die Schwester ersten Grades") schließt diese Nahebeziehung nicht aus. Da davon auszugehen ist, dass die Bw. mit einem fremden Dritten nicht die Vereinbarung getroffen hätte, dass dieser das Lokal weiterführen könnte ohne dafür ein Entgelt zu leisten, sind die der Bw. entgangenen Pachterträge als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten.

Wenn die Bw. im Vorlageantrag darauf hinweist, dass lediglich die Differenz zwischen entgangenen Pachteinnahmen und Mietaufwand der Besteuerung als verdeckte Gewinnausschüttung zu Grunde gelegt werden könne, so ist folgendes auszuführen:

Eine die verdeckte Gewinnausschüttung mindernde Aufrechnung kann nur in einem sog. Vorteilsausgleich bestehen, d.h. dass dem einem Gesellschafter oder diesem nahe stehenden Person gewährten Vorteil eine Vorteilsgewährung der begünstigten Person an die Gesellschaft gegenübersteht (vgl. VwGH vom 22.11.1995, ZI. 95/15/0070). Der von der Bw. ins Treffen geführte Mietaufwand, zu dessen Tragung sie jedoch auf Grund des Mietvertrages selbst verpflichtet ist und den sie auch entrichtet, kann die Vorteilsgewährung an A.K. nicht schmälern.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 28. März 2007