

GZ. RV/1009-W/02, RV/1010-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 7. Mai 2004 über die Berufungen der O GesmbH, vertreten durch Baldinger u. Partner Wirtschafts u. Steuerberatungs GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1995, Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 1991 bis 1993, Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1995 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1991 bis 1995 und die Gewerbesteuermessbetragsbescheide 1991 bis 1993 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Abgabenfestsetzung beträgt unverändert für die Umsatzsteuer 1991 öS 54.561,-(€ 3.965,10), 1992 öS 1.595.632,- (€ 115.959,10), 1993 öS 2.882.971,- (€ 209.513,67), 1994 öS 1.938.839,- (€ 140.900,93) sowie 1995 öS 4.515.802,- (€ 328.176,13). Die Abgabenfestsetzung beträgt unverändert für die Körperschaftsteuer 1991 öS 158.190,- (€ 11.496,12), 1992 öS 93.720,- (€ 6.810,90), für 1993 öS - 83,- (€ - 6,03), für 1994 öS 533.732,- (€ 38.787,82) sowie für 1995 öS 1.471.002,- (€ 106.901,88).

Die einheitliche Gewerbesteuermessbetrag beträgt unverändert für 1991 öS 23.949,- (€ 1.740,44), für 1992 öS 37.584,- (€ 2.731,34) sowie für 1993 öS 26.568,- (€ 1.930,77)

Die Berufung gegen den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1995 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Abgabenfestsetzung beträgt unverändert öS 1.598.938,- (€ 116.199,36)

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

Die O GesmbH (idF. Bw.) beschäftigt sich mit der Planung, Leitung und Errichtung von Realitätenprojekten.

Gesellschafter waren M. O. (zugleich Geschäftsführer) mit einem anteiligen Stammkapital von S 120.000,- sowie dessen Bruder L. O. mit einem Stammkapital-Anteil i.H.v. S 380.000,-.

Die Gesellschaft wurde für die Jahre 1990 bis 1995 einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen.

Die Bp. stellte fest, dass M. O. eine ihm zugehörige Liegenschaft in Oberösterreich, Adresse U - B der Bw. mit Mietvertrag vom 8. Juli 1991 an die Bw. vermietete. Laut Bp. wäre der Mietvertrag in der vorgelegten Form nicht zwischen Fremden abgeschlossen worden. Vor allem die Bestimmung, nach der der Vermieter keinerlei Ersatz für die Investitionen der Mieterin (Bw.) zu leisten hätte, sei als nicht fremdüblich einzustufen. Die Bp. behandelte die Mieterinvestitionen der Bw. als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter, rechnete sie außerbilanziell dem Gewinn hinzu und berechnete in Höhe der angenommenen betrieblichen Nutzung eine verdeckte Einlage in die Bw. Die im Zusammenhang mit der verdeckten Ausschüttung stehenden Vorsteuerbeträge wurden nicht anerkannt.

Das Finanzamt für Körperschaften in Wien folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1991 bis 1995, gem. § 296 BAO geänderte Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 1991 bis 1993 sowie einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1995.

Mit Schreiben vom 2. September 1998 bzw. 9. Oktober 1998 wurde gegen die benannten Bescheide form- und fristgerecht Berufung erhoben.

Die Brüder L.O. sowie M.O. würden zu den wichtigsten Architekten der Gegenwart zählen. M.O. sei 24%iger Anteilseigner der Bw. Die Bp. hätte eine Aufstellung über die Nutzung des Mietobjektes B verlangt, die Bw. eine solche unter der Bezeichnung 'Kalendarium' übergeben. Nutzungen seitens der Gesellschafter L.O. und M.O. seien darin unberücksichtigt geblieben. Die Bp. habe die Nutzung durch die Gesellschafter nicht verneint, aber in der Privatsphäre angesiedelt. Diese Vorgangsweise sei deswegen nicht nachvollziehbar, weil der BP bekannt sei, dass die Gesellschafter ihre Ideen und Entwürfe die für das Unternehmen unentbehrlich seien, gemeinsam entwickeln und dafür auch Wochenenden einsetzen würden. Darüberhinaus hätte sich die Bp. bei ihrem Lokalaugenschein davon überzeugen können, dass die in B zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten ein 'behagliches' Familienleben nicht zulassen würden.

Die Bp. habe, nachdem sie eine betriebliche Nutzung nicht in Abrede habe stellen können, eine verdeckte Nutzungseinlage unterstellt, was nicht der gängigen Verwaltungspraxis entspreche.

Die Bp. sei zur Auffassung gelangt, dass die von der Bw. getätigten Investitionen M.O. als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen seien und diese Feststellung basierend auf dem Fremdvergleichsgrundsatz getroffen.

Nach Auffassung der Bp. liege keine Fremdüblichkeit vor, weil die Übernahme der Mieterinvestitionen seitens der Bw. im Ausmaß von S 5,2 Mio ohne nach einer nur 9 jährigen Nutzung eine Entschädigung zu erhalten, als nicht fremdüblich bezeichnet werden könne.

Die Bw. habe bereits während des Bp.-Verfahrens ausgeführt, dass es zum 31.12.1999 zu keiner Beendigung des Mietverhältnisses kommen würde. Aufgrund des sich ausweitenden Geschäftsumfanges und der damit im Zusammenhang stehenden Anforderungen an die Architekten und Mitarbeiter würde auch die Frequenz der Nutzung des Mietobjektes steigen.

Die im Mietvertrag vorgesehene Befristung normiere keinen für den Vermieter durchsetzbaren Endtermin.

Das Mietverhältnis unterliege dem MRG womit dessen Bestimmungen über die Befristung von Mietverhältnissen gem. § 29 MRG anwendbar sei. Was die Befristung betreffe, sei auf den Zeitpunkt des Vertragsverhältnisses (1991) abzustellen. Laut Mietvertrag vereinbarte Befristungen könnten laut MRG nur in besonderen Fällen zum Tragen kommen, die im vorliegenden Fall nicht zutreffen würden. Das Vorliegen eines de facto unbefristeten Mietverhältnisses bewirke jedenfalls, dass der Mietvertrag dem Fremdvergleich standhalte. Weiters sei anzumerken, dass es erst bei Beendigung des Mietverhältnisses zu einer verdeckten Ausschüttung kommen könne. Jeder Mieter sei wirtschaftlicher Eigentümer seiner Investitionen. Der Vermieter könne erst bei Aufgabe des Mietobjektes darüber verfügen. Der Vermieter müsse deshalb erst zu diesem Zeitpunkt die Mieterinvestitionen als Zusatzentgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung versteuern, falls der Verkehrswert des Gebäudes durch Mieterinvestitionen erhöht werde (VwGH v. 20.2.1998, 96/15/0086). Es sei nicht nachvollziehbar, warum M.O. von Anfang an wirtschaftlicher Eigentümer der Mieterinvestition sein solle. Dies würde bedeuten, dass der Mietvertrag einen Scheinvertrag darstelle, zu dem der Hauptgesellschafter L.O. seine notariell beglaubigte Zustimmung gegeben habe. Die Aufenthalte von L.O., der Mitarbeiter der Bw. sowie der Vertreter oder Beauftragten der Auftragnehmer würden somit Privatbesuche beim nur gelegentlich anwesenden Hausherren darstellen. Ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde gestellt.

Die Betriebsprüfung nahm mit Schreiben vom 15. Jänner 1999 zur Berufung der Bw. Stellung.

Die Feststellungen der Bw., dass das gegenständliche Mietverhältnis den Bestimmungen des MRG und somit den Bestimmungen des § 29 MRG über Befristungen unterliegen würde, sei zutreffend. Dessenungeachtet sei es mietrechtlich nicht auszuschließen, den Vertrag durch einvernehmliche Auflösung (Dissolution) zu beenden. Die Vertragsparteien seien hiebei an keine Termine oder Fristen gebunden.

Die Bp. konnte nicht beurteilen, ob es per 31.12.1999 zu einer Beendigung des Mietverhältnisses kommen werde, nach Auffassung der Bp. sei jedoch davon auszugehen, dass die Bw. das Mietverhältnis aufgrund der getroffenen Vereinbarung zu diesem Zeitpunkt beenden würden.

Da die zu Seminarzwecken gemieteten Räumlichkeiten und die damit i.Z. stehenden Mieterinvestitionen auf längere Sicht viel höhere Aufwendungen verursachen würden als eine

Fremdunterkunft, könne aus betriebswirtschaftlicher Sicht angenommen werden, dass ein fremder Dritter einen solchen Mietvertrag niemals abschließen würde. Dies schon deshalb, weil ein fremder Dritter für den Fall der einvernehmlichen Auflösung bzw. Beendigung des Mietverhältnisses hinsichtlich der umfangreichen Investitionen sicher keinen unentgeltlichen Übergang auf den Vermieter vereinbart hätte.

Zur verdeckten Nutzungseinlage wurde dargelegt, dass die betriebliche Nutzung des Mietobjektes durch die Gesellschafter dem Grunde nach anerkannt (eine private Nutzung habe nicht nachgewiesen werden können) und dieser Qualifikation durch Ansatz einer Nutzungseinlage Rechnung getragen worden sei. Der Einwand, dass verdeckte Nutzungseinlagen laut Verwaltungspraxis nicht steuerwirksam bzw. als nicht denkmöglich behandelt würden, gehe ins Leere, weil durch die Änderungen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 solche nach dem Gesetz zulässig seien. Der Begriff des Wirtschaftsgutes sei nach der Rechtssprechung des VwGH weit auszulegen (lt. Hofstätter/Reichel, Est-Kommentar). Aus systematischen Gründen könne der Gegenstand von Einlagen nicht enger gefasst werden als der Gegenstand von Entnahmen.

Der Mietvertrag halte einem Fremdvergleich aus mehreren Gründen nicht stand.

- Der (befristete) Mietvertrag sichere dem Vermieter nach kurzfristiger Nutzung eine beträchtliche Vermögensmehrung bedingungslos zu.
- Für den Fall der vorzeitigen Auflösung sei keinerlei Vorsorge für eine Abgeltung der Mieterinvestitionen getroffen worden.
- Unter Fremden sei bei Investitionen der getätigten Größenordnung davon auszugehen, dass eine Abgeltung selbst unter Bedachtnahme auf das geringe Mietentgelt vereinbart worden wäre.
- Die Höhe der Investitionen würde offenkundig in einem wirtschaftlichen Mißverhältnis zu dem Ausmaß der betrieblichen Nutzung stehen. Dabei sei zu erwähnen, dass Verpflegungsaufwand, Reinigung, Heizkosten, Telefon und div. Betriebskosten nur in geringem Umfang angefallen seien.
- Während der Umbauphase (1991 bis 1994) habe nur eine eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit bestanden.
- Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse dürften langfristig außerbetriebliche Überlegungen für die Anschaffung und Adaptierung des Objektes maßgeblich gewesen sein.

- Aufgrund der exponierten Lage sei das Mietobjekt während der Wintermonate für Seminarteilnehmer nur mit geländegängigen Fahrzeugen zu erreichen gewesen.
- Eine Privatnutzung sei entgegen den Ausführungen der Bw. nicht grundsätzlich auszuschließen.

In einer Gegenäußerung traf die Bw. wiederholt die Feststellung, dass de facto ein unbefristetes Mietverhältnis vorliege. Per 31.12.1999 komme es zu keiner Beendigung des Mietverhältnisses, die wirtschaftliche Bedeutung des Mietobjektes würde in zunehmenden Maße steigen. Ein 'Aktivitätsnachweis' für das Seminarhaus in B für die Jahre 1997 und 1998 wurde vorgelegt. B sei ein Treffpunkt für Architekten und Mitarbeiter sowie ein Ort, an dem mit Auftraggebern bzw. deren Vertretern Workshops abgehalten werden könnten.

Die Gesellschafter der Bw. hätten darüberhinaus bereits im September 1997 ihre Einwilligung zur Verlängerung des Mietvertrages bis 31.12.2010 gegeben. Der Eigentümer des Mietobjektes sei lediglich zu 24% Gesellschafter der Bw. und habe der Vereinbarung ebenfalls zugestimmt.

Was die verdeckte Nutzungseinlage betreffe, wurde auf einen Artikel der ÖStZ vom 15.2.1999 Nr. 4 Bezug genommen. Laut diesem habe HR Zorn die Ansicht vertreten, dass der VwGH in Bezug auf Nutzungseinlagen eine ablehnende Haltung einnehme. Die Gegenäußerung schließt mit dem Vorschlag, die Nutzungsdauer aufgrund der mittlerweile vertraglichen Fixierung des Mietverhältnisses auf 20 Jahre den Investitionen eine Laufzeit von gleichfalls 20 Jahren zugrunde zu legen.

Nach Beendigung des Bp. Verfahrens durchgeführte Erhebungen der Behörden in Form von Befragung ergaben, dass sich laut 'Kalendarium' in dem Mietobjekt anwesende Personen (H. L., A. T.) nicht oder nur geringerem Maße dort aufgehalten haben.

Die Bw. wurde mit Schreiben des UFS vom 2. September 2003 von laufenden Ermittlungsstand der Behörden informiert. Dabei wurden der Bw. weiterführende Fragen zur Nutzung der Liegenschaft und der Berechnung der Absetzung für Abnutzung gestellt, eine Barwertberechnung der Vorteilhaftigkeit einer alternativen Vorgangsweise dargestellt und um Vorlage weiterer Unterlagen ersucht.

In einer Besprechung vom 13. Februar 2004 wurde dargelegt, dass es bei Vertragsabschluss Absicht der Bw. gewesen sei, ein Zentrum für Mitarbeiter zu schaffen, um auch große Projekte abwickeln zu können. Es habe eine langfristige Planung stattgefunden. Die Kosten des Umbaues seien mit S 2 Mio geschätzt worden, in der Folge wären die Baukosten jedoch wesentlich höher als erwartet gewesen. Weder M.O. noch L.O. hätten privates Interesse an der Liegenschaft. Das Kalendarium sei im Nachhinein auf Wunsch der Bp. erstellt, somit rekonstruiert worden, woraus sich die aufgezeigten Ungenauigkeiten hätten ergeben können.

Eine Beantwortung des Vorhaltes vom 2. September 2003 unterblieb.

In der mündlichen Verhandlung wurden die Argumente laut Berufungsschrift wiederholt. Die Kosten des Umbaues seien stark gestiegen, was einerseits auf Preissteigerungen und andererseits darauf zurückzuführen gewesen wäre, dass Investitionen in größerem Umfang als bei Mietvertragsabschluss geplant, getätigt worden seien. Dass sonstige Betriebskosten nur in dem geringem der Bp. mit Fax vom 25.5.1998 dargestellten Umfang angefallen seien, wurde bestritten. Die Kosten hätten den jeweiligen Konten entnommen werden können. Bei den mittels Kalendarium dargestellten Aufenthalten der Mitarbeiter in B hätten diese bei mehrtägigen Arbeiten im Haupthaus genächtigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 (1994) steht der Vorsteuerabzug einem Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die Vorsteuer für von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen zu, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG 1972 bzw. 1994 gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen und sonstige Leistungen,

- deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des§ 8 Abs. 2 KStG sind.

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.

Der Begriff verdeckte Ausschüttung umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Gem. § 93 Abs 1 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragssteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der dem Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß Abs. 3 Z. 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Die Betriebsprüfung legt ihrer rechtlichen Beurteilung unter anderem die manglende Fremdüblichkeit des Mietvertrages zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Bw. zugrunde.

Gemäß ständiger Rechtssprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 99/16/0233 vom 17.2.2000 mit weiteren Verweisen).

Die Forderung nach einem klaren, eindeutigen Inhalt von Verträgen ist für den vorliegenden Fall näher zu untersuchen.

Gemäß Pkt. III des vorgelegten Mietvertrages vom 8. Juli 1991 beginnt das Mietverhältnis am 1. Mai 1991 und endet am 31.12.1999 ohne Kündigung. Abgesehen von dem steuerlich zu beachtenden Rückwirkungsverbot liegt hinsichtlich der Befristung eine klare und eindeutige Vereinbarung vor, wobei die Bp. die mangelnde Fremdüblichkeit der Vereinbarung zum Anlass genommen hat, ihr die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Die Bw. hat mit Berufungsschreiben vom 9.10.1998 sowie in der Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der Bp. vom 10.3.1999 unter Vorlage einer 'gutachterlichen Stellungnahme' von W. D. dargelegt, dass der vorliegende Vertrag in dieser Form nicht hätte geschlossen werden dürfen, sondern vielmehr von einem unbefristeten Mietverhältnis auszugehen ist.

Die Bp. anerkennt in der Stellungnahme zum Berufungsschreiben vom 15.1.1999 die grundsätzlichen Überlegungen der Bw. die zu einem unbefristeten Mietverhältnis führen würden, gibt jedoch zu bedenken, dass eine einvernehmliche Vertragsauflösung (Dissolution) nach dem Willen der Vertragspartner jederzeit möglich wäre.

Die Überlegungen der Bw. sowie der Bp. die mietrechtlichen Einschränkungen die Auflösungsmöglichkeit des Vertrages betreffend gehen aber am Kern der Sache vorbei.

Vereinbart wurde ein auf 9 Jahre befristetes Mietverhältnis. Daran ändert die nachträglich als rechtlich unwirksam erkannte Regelung nichts. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass sich die Vertragsparteien hinsichtlich der Vereinbarung einer Befristung des Mietverhältnisses in einem Rechtsirrtum befanden, was im übrigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde. Dies vermag nichts an den Überlegungen der Betriebsprüfung, die sich am Vertragswillen beider Parteien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses orientierte, zu ändern. Eine Umdeutung des Vertrages durch die Bw. in der Form, dass von einem unbefristeten Mietverhältnis auszugehen wäre würde dazu führen, dass die Behörde infolge der Unkenntnis der Vertragsparteien bezüglich der mietrechtlichen Vorschriften von einer nachträglich als rechtlich zutreffend erkannten abweichenden Vereinbarung ausgehen müsste (unbefristetes Mietverhältnis), was im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht in der Absicht der Parteien

lag, widrigenfalls der Vertrag mit einem anderen Inhalt (mit mietrechtlich gültigen Vereinbarungen) abgeschlossen worden wäre.

Zu der, in der Gegenäußerung zur Stellungnahme vorgelegten Vereinbarung der Gesellschafter der Bw. vom 14.(16.)9.1998, nach der der Mietvertrag bis 31.12.2010 verlängert wird, ist darauf hinzuweisen, dass eine derartige Vereinbarung keine steuerlich anzuerkennende Wirkung für die Vergangenheit entfalten kann. Vielmehr ist wie auch für den vorstehend beschriebenen Sachverhalt von den Verhältnissen im Prüfungszeitraum auszugehen.

Was die Anregung der Bw. betrifft, die Nutzungsdauer der Investitionen nunmehr von 10 Jahren auf 20 Jahre (aufgrund der neu getroffenen Vereinbarung) zu verlängern ist anzumerken, dass selbst bei Anerkennung des Mietvertrages mit nunmehr festgestellter unbestimmten Laufzeit die Nutzungsdauer der Investitionen maßgebend wäre (vgl. VwGH v. 25.4.2002 99/15/0255), wurden doch unter anderem auch Neubauten errichtet.

Gemäß Punkt IV des Mietvertrages nimmt die Mieterin zur Kenntnis, dass Investitionen größeren Ausmaßes erforderlich sein werden, um den Mietgegenstand in einen zur Erreichung des Mietzweckes geeigneten Zustand zu versetzen.

Der Mietzweck wird in Punkt II damit umschrieben, dass den Mitarbeitern der Bw. die Möglichkeit zur Rekreation, Regeneration, Brainstorming etc. eröffnet werden soll, sowie weiters die Schulung und Weiterbildung der Mitarbeiter durch Veranstaltung von Kursen, Seminaren und ähnlichen Veranstaltungen in einem ruhigen, im Grünen gelegenen, hierfür geeigneten Objekt durchgeführt werden soll.

Weiters bestimmt Punkt IV, dass Reparaturen und Instandhaltungen im Inneren des Gebäudes, sowie am äußeren Teil und der Substanz ausschließlich zu Lasten der Mieterin (Bw.) gehen sollen.

Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat der Vermieter keinerlei Ersatz für die von der Mieterin getätigten Investitionen zu leisten und kann überdies die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Mieterin verlangen.

Die Vertragsparteien erklären abschließend, dass die in diesem Vertragspunkt getroffenen Vereinbarungen wesentlich für die Festlegung des vereinbarten Mietzinses i.H.v. monatlich S 5.000,- sind.

Daraus ist abzuleiten, dass der Mietzins in Hinblick auf vom Mieter durchzuführende, nicht abzugeltende Investitionen vergleichsweise geringer festgesetzt werden sollte.

Bedeutsam erscheint in diesem Zusammenhang die Frage, ob für die angesprochenen Mieterinvestitionen eine Berechtigung des Mieters oder eine Verpflichtung desselben zur Durchführung dieser Arbeiten besteht.

Die diesbezüglichen Bestimmungen im Vertrag lassen nicht näher erkennen, welche Reparaturen/Instandhaltungen/Investitionen durchgeführt werden müssen.

Die Bw. vertritt im Berufungsschreiben u.a. die Meinung, dass verdeckte Ausschüttungen erst bei Beendigung des Mietverhältnisses möglich sind, der Vermieter Mieterinvestitionen erst bei Aufgabe des Mietobjektes als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern hätte und verweist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.2.1998, ZI. 96/15/0086.

Dem zit. Erkenntnis ist indes ein derartig eindeutiger Inhalt nicht zu entnehmen. Vielmehr wird dort in Bezug auf den Zeitpunkt der Versteuerung der Mieterinvestitionen darauf abgestellt, ob eine Berechtigung oder Verpflichtung hierfür vorlag. Im Falle der Berechtigung zur Durchführung von Investitionen ist in Hinblick auf die Erfassung beim Vermieter auf den Zeitpunkt der Beendigung des Bestandsverhältnisses abzustellen, bei einer Verpflichtung fließen dem Vermieter die Vorteile im Zeitpunkt der Durchführung der Investitionen zu.

Die Bw. geht im Lichte des zit. Erkenntnisses offensichtlich davon aus, dass ihrerseits eine Berechtigung und keine Verpflichtung zur Vornahme von Investitionen vorliegt. Liegt aber keine Verpflichtung vor, so bleibt die Vertragsbestimmung unklar, wonach der Mietzins unter Berücksichtigung von im Vertrag unter Pkt. IV umschriebenen Maßnahmen mit S 5.000,- festgesetzt wird, steht dem Vermieter doch kein durchsetzbares Recht derartige 'Maßnahmen' (Investitionen) zu verlangen, zu.

Geht man umgekehrt vom Fall einer Verpflichtung des Mieters aus bliebe ungeklärt, zu welchen konkreten Aufwendungen/Investitionen er sich verpflichtet hat und von welchem Reparatur-/Sanierungs-/Investitionsvolumen die Vertragsparteien ausgegangen sind.

Grundsätzlich wäre die Frage nach dem Zeitpunkt des Zuflusses der festgestellten verdeckten Ausschüttung dann von Bedeutung, wenn das Mietverhältnis dem Grunde nach anerkannt und sich die Feststellungen der Bp. lediglich auf die Mieterinvestitionen beziehen würden, im konkreten Fall ist sie insoferne unbeachtlich, als dem Mietverhältnis in seiner Gesamtheit die Fremdüblichkeit von vorneherein abgesprochen wurde.

Die in den Jahren 1990 bis 1995 angefallenen Kosten (Mieterinvestitionen) der Bw. i.H.v. S 5.465.842,- übertreffen die Anschaffungskosten der Liegenschaft durch den Vermieter i.H.v. S 1.800.000,- per 28.8.1990 bei weitem.

Die Maßnahmen der Bw. reichen über eine grundlegende Sanierung des Objektes weit hinaus und bestehen u.a. auch im Neubau eines Speichers sowie eines Schuppens. Die nutzbare Fläche stieg solcherart von 246,6qm laut Einheitswerterklärung zum 1.1.1991 auf 466qm laut Einheitswerterklärung zum 1.1.1994.

Ein klarer, eindeutiger und jeden Zweifel auschließender Inhalt kann dem Vertragswerk nach den oben ausgeführten Überlegungen nicht unterstellt werden.

Ob ein Fremder einen Vertrag mit einem derartigen Inhalt abgeschlossen hätte ist zu Recht zu bezweifeln.

Die Behörde hat im fortgesetzten Verfahren ausgehend von den von ihr angeforderten und im Verfahren vorgelegten betrieblichen Nutzungsnachweisen der Bw. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Überlegungen hinsichtlich alternativer Möglichkeiten zur Erreichung des bekanntgegebenen Zwecks (Planung von Projekten, Abhaltung von Seminaren) vorgenommen.

Ausgehend von Kosten eines Hotel&Konferenzzentrums in der Burg S mit Vollpension, Seminarraum, permanenter Seminarbetreuung und diversen Zusatzleistungen i.H.v. S 1.100,- pro Tag und Person errechnete sich ein Barwert, der im Vorteilsvergleich mit dem Barwert der Kosten laut Bw. in Höhe von lediglich 24,44% bei 20jähriger Nutzung bzw. i.H.v. 29,47% bei ewiger Rente liegt.

Die Bw. hat zwar angeführt, die Kosten für die Investitionen seien bei Vertragsbeginn lediglich mit S 2 Mio geschätzt worden was aber nicht erklärt, weshalb bei der vorliegenden 'Kostenexplosion' (von S 2 Mio auf rd. S 5,4 Mio) keine Vertragsänderung durch die Bw. begehrt wurde. Zudem handelt es sich bei Architekten um eine Personengruppe, bei der nach Ansicht des UFS davon ausgegangen werden kann, dass sie über erhöhte Fachkenntnis betreffend der bei einem Um/Neubau anfallenden Baukosten verfügen.

Die Bp. vermochte die Privatnutzung des Objektes zwar nicht nachzuweisen, aber auch nicht auszuschließen. Laut Bp. dürften nach dem Gesamtbild der Verhältnisse langfristig außerbetriebliche Überlegungen für die Anschaffung und Adaptierung des Objektes maßgeblich gewesen sein.

Auf der Liegenschaft befand sich zum Zeitpunkt der Anschaffung durch den Vermieter ein historisches Einfamilienhaus in offensichtlich desolatem Zustand. Die vom Bw. vorgelegte Baubeschreibung vom 19.11.1991 geht von einer Generalsanierung des Wohn(Hochhauses) sowie dem Neubau eines Speichers sowie eines Schuppens aus.

Hinsichtlich der Eignung des Mietobjektes zur Erreichung der im Mietvertrag umschriebenen Ziele hat die Bp. im Bericht bzw. der Gegenschrift zur Berufung Bedenken geäußert.

So sei während der Umbauphase 1991-1995 lediglich eine beschränkte Nutzungsmöglichkeit gegeben gewesen. Das Objekt sei aufgrund der exponierten Lage während der Wintermonate für die Seminarteilnehmer lediglich mit einem geländegängigem Fahrzeug erreichbar und die Höhe der Investitionen stünden in einem wirtschaftlichen Mißverhältnis zum Ausmaß der betrieblichen Nutzung. Des Weiteren seien laufende Aufwendungen (Heizung, Telefon, Verpflegung, Reinigung) nur in geringem Umfang angefallen.

Zu den laufenden Aufwendungen gab die Bw. in der mündlichen Verhandlung an, dass diese auf den jeweiligen Konten verbucht wären. Diese Aussage steht in Widerspruch zu einem Fax der Bw. vom 25.5.1998 mit der sie die in B anfallenden Kosten (in geringer Höhe) bekanntgibt, wobei einem Vermerk des Prüfungsorgans zu entnehmen ist, dass die Bw. zuvor mehrfach ersucht wurde, sämtliche laufende Kosten für B aufzugliedern.

Unter der Annahme, dass die laufenden Kosten verbucht und auch ohne Schwierigkeiten auffindbar gewesen wären, hätte sich ein entsprechender Auftrag erübrigt.

Die Bw. hat als Nachweis der betrieblichen Nutzung bereits im Prüfungsverfahren auf ein von ihr erstelltes 'Kalendarium' als Aufstellung jener Personen, die das Objekt neben den Gesellschaftern betrieblich genutzt hätten, verwiesen. Derartige Aufstellungen wurden für die Jahre 1993 bis 1995 sowie im fortgesetzten Verfahren für die Jahre 1997 und 1998 vorgelegt. Abgesehen davon, dass sich aus den Aufstellungen keine Steigerung der betrieblichen Nutzung der Liegenschaft im Zeitablauf wie in der Berufungsschrift behauptet, ergibt, konnte in mehreren Fällen nachgewiesen werden, dass die Aufzeichnungen der Bw. nicht den Tatsachen entsprechen (siehe Vorhalt des UFS vom 2. September 2003).

Laut niederschriftlichen Einvernahmen gaben H. L. sowie A. T. an, sich nicht bzw. nicht in dem von der Bw. behaupteten Ausmaß in B aufgehalten zu haben. Weiters ergaben sich in mehreren Fällen Abweichungen zwischen Reisekostenabrechnungen und dem 'Kalendarium'. Personen wären demnach zugleich an zwei verschiedenen Orten gewesen.

Die Darstellung der Bw., nach der das Kalendarium nach Anweisung der Bp. im nachhinein zum Nachweis der betrieblichen Nutzung des Objektes erstellt worden sei und diesem dadurch Unschärfen immanent seien kann aber nicht dazu führen, die aufgezeigten Unrichtigkeiten größeren Ausmaßes vollkommen außer Acht zu lassen.

Die Bp. anerkannte in eingeschränktem, glaubhaft gemachten Ausmaß eine betriebliche Nutzung, errechnete ausgehend von den Kosten des Seminarhotels Burg S vergleichbare fremdübliche Aufwendungen des Bw., und berechnete solcherart eine Nutzungseinlage (außerbilanzielle Abrechnung).

In der Berufungsschrift bzw. der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Berufung wird dargelegt, eine derartige Nutzungseinlage sei laut Literatur nicht steuerwirksam bzw. denkunmöglich (Wiesner lt. Festschrift für Egon Bauer, Wien 1986, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Seite 370, Zorn ÖStZ v. 15.2.1999, Nr. 4 Seite 57).

Generell ist zu bemerken, dass die Frage der Nutzungseinlage in der Literatur unterschiedlich beurteilt wird, wobei der Bw. zuzubilligen ist, dass sich die überwiegende Lehre/Literatur gegen den Ansatz von Nutzungseinlagen ausspricht. Andererseits schließen durchaus bedeutsame Literaturmeinungen, z.B. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler Körperschaftsteuergesetz 1988 § 8 Anm. 5 Nutzungseinlagen nicht grundsätzlich aus.

Im Erkenntnis des VwGH vom 23.1.1997 Zl. 94/15/0160 wurde im Falle einer gewinnmindernd berücksichtigten Nutzungseinlage durch den VwGH die Auffassung vertreten, der Beschwerdeführer, der von der Steuerunwirksamkeit derartiger Einlagen ausgegangen war, könne durch einen gewinnmindernden Ansatz von Seiten der Behörden nicht beschwert sein, weshalb er auf die Literaturmeinungen hiezu nicht näher einging. Das Erkenntnis ist nach Meinung des UFS auf den vorliegenden Fall sinngemäß anzuwenden.

Die Behörde geht unter Berücksichtigung obiger Sachverhaltsfeststellungen sowie Überlegungen davon aus, dass langfristige, die Privatsphäre betreffende Überlegungen des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Anschaffung des Objektes in B sowie den nachfolgenden Abschluss des Mietvertrages mit der Bw. in der vorliegenden Form maßgebend waren wobei Aufwendungen in die betriebliche Spähre transferiert werden sollten.

Der Mietvertrag entspricht in Hinblick auf die geforderte Fremdüblichkeit keinesfalls dem von der Judikatur entwickelten Maßstab der für die steuerliche Anerkennung derartiger Vertragswerke zwischen nahen Angehörigen erforderlich ist.

Es liegt eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an den Gesellschafter M. O. vor, weshalb die Bilanz insoweit korrigiert und die verdeckte Ausschüttung außerbilanziell hinzugerechnet wurde. Die Vorschreibung der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbeträge sowie der Kapitalertragsteuer aufgrund der Betriebsprüfung erfolgte solcherart zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 11. Mai 2004