



GZ. RV/2085-W/06,
miterledigt RV/2086-W/06,
RV/2087-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.-Handels-GmbH, Adr.Bw, vertreten durch Dkfm. D.Z., Adr.StB., gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 2002 nach der am 3. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.
Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird abgeändert.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2002 wird abgeändert.

Der Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 2 EStG für den Zeitraum 2002 wird abgeändert.

Die Berufungswerberin haftet für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2002 im Betrag von € 49.095,59.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie 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 Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Berufungswerberin ist die X.-Handels-GmbH (idF Bw bzw GmbH). Laut Firmenbuch ist A. X. Alleingesellschafter der Bw, selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer war vom 16.6.1987 bis zum 30.4.2002, sowie ist seit 4.10.2006 A. X., dessen Ehefrau B. X. ist seit 30.4.2002 ebenfalls selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der Bw.

Die Eheleute A. und B. X. sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft xxxx L.-Dorf, P.-Straße yy.

Bei dieser Liegenschaft handelt es sich um ein mehrgeschossiges Gebäude. Das Erdgeschoß besteht aus 2 Wohnräumen (70m²), Garagen und einem leerstehenden Keller; im ersten Stock befinden sich Wohnräume. Diese Wohnräume dienen den Eheleuten A. und B. X. als Wohnsitz.

Im darüber befindlichen zweiten Obergeschoß befand sich ursprünglich ein nicht ausgebauter Dachboden mit einer Fläche von rund 230m². Abgesehen von Feuermauern war dieser Dachboden nicht räumlich unterteilt, jedoch war der Dachboden isoliert und hatte einen ebenen Boden sowie elektrisches Licht.

Das Gebäude befindet sich in einer Hanglage. Das zweite Obergeschoß (Dachgeschoß) hat einen ebenerdigen Zugang bergseits vom Grundstück.

Beginnend ab 1.5.1995 mietete A. X. für sein Einzelunternehmen das gesamte zweite Obergeschoß des Gebäudes im beschriebenen Zustand, somit den nicht ausgebauten Dachboden, um 15.000 S zuzüglich Umsatzsteuer pro Monat.

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde allerdings erst am 6.5.1997 ausgefertigt und notariell beglaubigt. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Wohnhaus (Einfamilienhaus bzw Wohn- und Geschäftshaus), in welchen sich der Hauptwohnsitz der Eheleute A. und B. X. befindet. Beginnend ab 1.5.1995 mietete der das Einzelunternehmen A. X. (dieses betrieb einen Obstgroßhandel) um 15.000 S zuzüglich Umsatzsteuer pro Monat das gesamte (zweite) „Obergeschoß“ des Gebäudes, dh den nicht ausgebauten Dachboden des Gebäudes. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde allerdings erst am 6.5.1997 abgeschlossen und notariell beglaubigt. Dieser Mietvertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, die Vermieter verzichteten für die ersten zehn Jahre auf das Kündigungsrecht.

Dieser Mietvertrag hat im Einzelnen folgenden Wortlaut:

„Hauptmietvertrag

I. Präambel

Am 3.3.1995 hat in den Kanzleiräumen von Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Dkfm. D. Z. eine Besprechung stattgefunden, in der das geplante Vorhaben von Herrn X. in der Liegenschaft L.-Dorf, P.-Straße yy, das zweite Obergeschoß für betriebliche Zwecke auszubauen, erläutert wurde. Auf besonderes Ersuchen von Herrn Dkfm. Z. hat später auch Herr Dr. B.T., öffentl. Notar, beratend an der Besprechung teilgenommen. Das gesamte Vorhaben wird insgesamt eine Investitionssumme von S 4,5 Mill. betragen und auch wesentliche Veränderungen der Dachkonstruktion, etc. verursachen.

Nach eingehender Beratung haben sich die Eheleute X. entschlossen, einen Mietvertrag zu errichten, um das Bauvorhaben im Rahmen des Mietrechts abzuwickeln.

Aus Gründen der Dokumentation hat Herr Dkfm. Z. bei Erstellung der Bilanzen 1995 darauf bestanden, diese seinerzeit mündlich vereinbarten Mietverträge, da auch noch ein Untermietvertrag zwischen der Einzelfirma A. X. und der Firma X.-Handels-GmbH besprochen wurde, schriftlich auszufertigen.

Diese Ausfertigung stimmt mit den seinerzeit getroffenen Vereinbarungen überein.

II. Vertragsparteien

Die Ehegatten X. B., geb. nn.nn.nnnn, kfm. Angestellte, und X. A., geb. mm.mm.mmmm, selbst. Kaufmann, beide wohnhaft in xxxx L.-Dorf yy als Vermieter einerseits und nicht protokolliertes Einzelunternehmen A. X. mit dem Sitz in xxxx L.-Dorf und der Geschäftsanschrift P.-Straße yy, vertreten durch Herrn X. A., geb. mm.mm.mmmm, selbst. Kaufmann, wohnhaft in xxxx L.-Dorf yy als Mieterin andererseits.

III. Die Ehegatten B. und A. X., in der Folge Vermieter genannt, sind Hälfteeigentümer der Liegenschaft KG abcde L.-Dorf, EZ. pppp, mit dem Grundstücken qq/q Baufläche P.-Straße yy und rrr Baufläche im Gesamtausmaß von 326 m² samt auf dem auf dieser Liegenschaft Wohn- und Geschäftshaus [sic!]. Von den Vertragsparteien wird einvernehmlich und ausdrücklich festgehalten, dass es sich bei dem vertragsgegenständlichen Gebäude um ein Wohn- und Geschäftshaus mit mehr als zwei selbständigen Wohneinheiten handelt. Festgehalten wird weiterhin, dass das vertragsgegenständliche Objekt unter Zuhilfenahme von öffentlichen Mitteln nachdem 31.12.1967 erbaut worden ist, die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in der geltenden Fassung sind daher anwendbar.

IV. Die Vermieter vermieten der Mieterin und diese mietet vom Erstgenannten das gesamte Obergeschoß des Wohn- und Geschäftshauses xxxx L.-Dorf, P.-Straße yy. Einrichtungsgegenstände werden keine vermietet.

V. Dieser Mietvertrag besteht seit 1. Mai 1995 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

VI. Als Mietzins wird ein angemessener monatlicher Betrag in Höhe von S 15.000,-- (in Worten: Schilling fünfzehntausend) zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen Mehrwertsteuer, (derzeit 20 %, d.s. S 3.000,--) vereinbart. Die Mieterin bestätigt, dass der vereinbarte Hauptmietzins auf Grund der Größe, Art und Lage und Beschaffenheit angemessen und ortsüblich ist. Die Mieterin ist Unternehmer und erklärt ausdrücklich, dass kein Umstand besteht, die Höhe des vereinbarten Mietzinses zu rügen.

Der Mietzins ist allmonatlich im Vorhinein am Ersten jeden Monats mit einem Respiro von 5 Tagen spesen- und abzugsfrei zur Zahlung fällig.

Der vereinbarte Mietzins ist ab Mai 1995 zur Zahlung fällig.

VII. Die Mieterin ist verpflichtet, zusätzlich zu dem im Punkt VI. vereinbarten monatlichen Mietzins die auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten und laufenden öffentlichen

Abgaben iSd § 21 MRG in voller Höhe auf ein vom Vermieter zu nennendes Konto abzugsfrei zu bezahlen.

Es wird vereinbart, dass der Mietzins nach dem Verbraucherpreisindex 1986 wertgesichert ist, wobei Schwankungen bis einschließlich 5 % außer Ansatz bleiben. Ausgangsbasis für die Wertänderungen ist der Index für den Monat Mai 1995.

VIII. Die Mieterin mietet die gegenständlichen Räume widmungsgebunden für betriebliche Zwecke. Eine Änderung der Widmung ist untersagt. Jede widmungswidrige Verwendung des Mietgegenstandes wird ausdrücklich als Kündigungsgrund im Sinne des § 30 Abs 2 Z. 13 MRG vereinbart.

IX. Das gegenständliche Mietverhältnis kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden. Die Vermieter verzichten auf die Kündigung dieses Vertrages für die ersten zehn Bestandsjahre. Die Vermieter sind jedoch berechtigt, die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrages aus den Gründen des § 1118 ABGB zu erklären.

X. Die Kosten der Erhaltung der Liegenschaft gehen grundsätzlich zu Lasten der Vermieter. Im Inneren des Mietgegenstandes gehen die Kosten von Erhaltungs- und Reparaturarbeiten nur insoweit zu Lasten der Vermieter, als es sich um fundamentale, die Substanz betreffende Schäden handelt. Bauliche Veränderungen mit Ausnahme der unter Punkt X. genannten dürfen nur mit vorhergehender Zustimmung der Vermieter vorgenommen werden. Diese Veränderungen, Adaptierungen und Investitionen gehen nach Beendigung der Mietverhältnisse ohne Anspruch auf Ersatz oder Ablöse in das Eigentum der Vermieter über, es sei denn, dass sie von der Mieterin ohne Beschädigung entfernt werden können.

XI. Die Vermieter nehmen zur Kenntnis, dass Herr X. auch einen Teil des Mietobjektes an die Firma X. Obst- und Gemüsehandels GmbH untervermieten wird.

Eine Änderung des Untermietvertrages oder eine andere Weitergabe des Mietrechtes bedarf jedoch der ausdrücklichen Zustimmung der Vermieter.

XII. Die Mieterin ist verpflichtet die mietgegenständlichen Räumlichkeiten im guten Zustand zu erhalten und nach Beendigung des Mietvertrages geräumt und gesäubert zu übergeben.

XIII. Sämtliche mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die Mieterin.

XIV. Ausdrücklich wird hiemit festgehalten, dass die Vermieter auf den Erlag einer Kautions zur Sicherstellung aller während oder bei Auflösung des Bestandverhältnisses zu ihren Gunsten allenfalls entstehenden Forderungen verzichten.

XV. Dieser Vertrag wird in einem Original errichtet, welches für die Mieterin bestimmt ist. Die Vermieter erhalten auf Wunsch einfache und beglaubigte Abschriften.

S., am 6.5.1997"

A. X. baute in den Jahren 1995 bis 1997 das zweite Obergeschoß (Dachgeschoss) mit einem Gesamtinvestitionsvolumen von rund S 4, 8 Mio für sein Einzelunternehmen aus, wobei mit dem Umbau ungefähr im Juni 1995 begonnen wurde.

Beim Umbau wurde das Dach abgetragen, es wurde ein Stück weit aufgemauert und dann wieder ein Dach aufgesetzt.

Im Dachgeschoss befinden sich seit dem Umbau zwei Wohnungen von zusammen rund 230 m², wobei die eine Wohnung (diese wurde an Arbeitnehmer vermietet) über eine Küche, die andere Wohnung (diese wurde von der GmbH und vom Einzelunternehmen des Bw als Büro genutzt) über eine Teeküche verfügt. Mit einem Untermietvertrag, abgeschlossen ebenfalls am 6.5.1997, untervermietete A. X. ab 1.11.1995 einen Raum im gemieteten zweiten Obergeschoss an die Bw.

A. X. aktivierte diese Investitionen (gemeinsam mit einer Küche, einer Teeküche und einer Waschmaschine) unter der Bezeichnung „Investitionen in Mietrecht“ und schrieb diese mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren (Waschmaschine: fünf Jahre) ab.

Mit Datum vom 31.12.2001 stellte A. X. der Bw einen Betrag von € 123.256,32 (= S 1.696.043,90) zuzüglich Umsatzsteuer betreffend „Invest. in gemieteten Räumlichkeiten“ in Rechnung.

Im Verfahren wird dazu vorgebracht, die GmbH sei per Jahresende 2001 in den Mietvertrag des A. X. mit der Hausgemeinschaft A. und B. X. betreffend das gesamte zweite Obergeschoss (Dachgeschoss) des Gebäudes in L.-Dorf, P.-Straße yy eingetreten.

Ein neuer Mietvertrag wurde nicht geschlossen.

Eine schriftliche Vereinbarung betreffend diese Vertragsübernahme bzw den Mieterwechsel existiert nicht.

Mit dem Betrag von € 123.256,32 seien von der Bw die von A. X. geleisteten Investitionen abgelöst worden.

Ab 1.1.2002 zahlte die Bw (GmbH) für das Dachgeschoss einen Mietzins von monatlich € 1.225 (= S 16.856,39) an die Eigentümer.

Sowohl bei der Bw als auch beim Einzelunternehmen A. X. fand jeweils eine Betriebsprüfung statt. In seinem die Bw (die GmbH) betreffenden Bericht führte der Prüfer zusammengefasst aus:

Mit 1.5.1995 existiere ein Mietvertrag zwischen den Eheleuten A. und B. X. als Vermieter mit dem Einzelunternehmen A. X. als Mieter über die Vermietung des gesamten (zweiten) Obergeschoßes des Gebäudes xxxx L.-Dorf, P.-Straße yy. Der Mietzins betrage monatlich S 15.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer. In diesem Mietvertrag sei vereinbart, dass die Vermieter für die ersten zehn Jahre auf die Kündigung verzichteten. Weiters werde die Zustimmung zur Untervermietung eines Teiles des Mietobjektes an die Bw erteilt.

Im Jahr 1995 sei ein Umbau des Obergeschoßes mit einem Anschaffungswert von

S 4.748.215,32 erfolgt. Im Jahr 1997 seien sodann nochmals S 96.086,07 investiert worden, sodass das Gesamtinvestitionsvolumen im Obergeschoß S 4.844.283,39 betrage.

Laut Punkt X des Mietvertrages gingen Veränderungen, Adaptierungen und Investitionen, soweit diese nicht ohne Beschädigung entfernt werden könnten, nach Beendigung des Mietverhältnisses ohne Anspruch auf Ersatz oder Ablöse in das Eigentum der Vermieter über.

Am 13.5.1997 seien durch einen Brand die Lagerhallen, Warenvorrat etc des Einzelunternehmens A. X. vollkommen zerstört worden. In Folge dessen sei der Betrieb des Einzelunternehmens derart eingeschränkt worden, dass der jährliche Umsatz von rund 55,4 Millionen Schilling im Jahr 1996 auf rund 1,9 Millionen Schilling im Jahr 1998 gesunken sei. Mit 31.12.2001 sei die betriebliche Tätigkeit des Einzelunternehmens A. X. eingestellt und das gesamte Inventar an die Bw verkauft worden. Die Bw habe für die genannten Baukosten eine Investitionsablöse von € 123.256,32 bezahlt. Laut Auskunft der Bw sei sie nahtlos in den Mietvertrag anstelle des A. X. eingetreten. Ein neuer Mietvertrag sei nicht abgeschlossen worden. Es gäbe auch keinerlei schriftliche Vereinbarung über den Mieterwechsel.

Nach ständiger Rechtsprechung fänden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprächen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach Außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- auch zwischen Fremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Ab 1.1.2002 habe die Bw für das Obergeschoß einen monatlichen Mietzins von € 1.225,-- bezahlt. Dies ergebe einen Quadratmeterpreis von € 5,30. Dieser Preis sei für Wohnungen bzw Betriebsräume in der Umgebung von L.-Dorf angemessen. Hingegen wäre die geleistete Investitionsablöse in der Höhe von € 123.256,32 unter Fremden unter denselben Bedingungen nicht abgeschlossen worden. Dies aus folgenden Gründen:

Gemäß Punkt IX des Mietvertrages verzichteten die Vermieter für die ersten zehn Bestandsjahre auf die Kündigung des Mietvertrages. Nach Beendigung des Mietverhältnisses gingen Veränderungen, Adaptierungen und Investitionen ohne Anspruch auf Ersatz oder Ablöse in das Eigentum der Vermieter über (Punkt X des Mietvertrages). Nach der mündlichen Vereinbarung trete die Bw in den Mietvertrag an Stelle von A. X. ein. Der Mietvertrag habe im Jahr 1995 begonnen. Die Verzichtserklärung auf die Kündigung des Vertrages gelte somit nur mehr für vier Jahre. Ein Fremdmietler müsste nach diesen vier Jahren damit rechnen, dass er vom Vermieter gekündigt werde, ohne einen Anspruch auf Ersatz oder Ablöse der Investitionskosten zu haben. Er hätte somit in vier Jahren einen monatlichen Mietzins von € 3.792,84 $[(123.256,32/4/12) + 1.252,--]$ bezahlt. Ein solcher Mietpreis wäre jedoch für den Raum L.-Dorf weit überhöht. Unter Fremden würde eine derartige Geschäftsbeziehung nicht

eingegangen werden. Die Vereinbarung sei daher nur aus der Personenidentität zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw und Eigentümer des Einzelunternehmens A. X. ableitbar. Da die vorliegende Konstellation einem Fremdvergleich nicht Stand halte, liege eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw A. X. in Höhe der Bruttozahlung von € 147.907,58 vor.

Daraus resultiere eine Kapitalertragsteuer von € 36.976,90.

Der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn erhöhe sich um den Betrag von € 123.256,32; daraus resultierte eine um € 41.907,15 höhere Körperschaftsteuer.

Das die Investitionsablöse als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen sei, sei ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht zulässig. Die abziehbare Vorsteuer sei daher um € 24.651,26 zu kürzen.

Das Finanzamt erließ jeweils für das Jahr 2002 entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung, wobei er zusammengefasst vorbrachte:

Der Prüfer habe sich nicht ausreichend mit den Vorschriften des Mietrechtsgesetzes (MRG) auseinandergesetzt; die Berechnungen und Schlussfolgerungen des Prüfers seien nicht nachvollziehbar. Die Feststellung, der Mietvertrag und die daraus abgeleiteten Rechte hielten einem Fremdvergleich nicht stand, stehe im klaren Widerspruch zu den Feststellungen beim Einzelunternehmen A. X.. Denn dort sei hinsichtlich des „gleichen Mietrechts“ von einem Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens gesprochen worden. Wenn das Mietrecht beim Einzelunternehmen A. X. notwendiges Betriebsvermögen gewesen sei und wenn die Vertragsgrundlage ohne jedwede Änderung auf die Bw übergegangen sei, dann handle es sich bei dem Erwerb und der Ausübung dieses Mietrechtes um ein einheitlich notwendiges Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens der Bw. Den Prüfungsfeststellungen sei zu entnehmen, dass der Prüfer den Jahresabschluss der Bw für das Jahr 2002 weder um den Mietaufwand noch um die Abschreibung der getätigten Ablöse und deren umsatzsteuerliche Konsequenzen geändert habe. „Das“ heiße, „dass Mietrecht“ werde „nach wie vor von der“ Bw „genutzt.“ Allein aus diesem Grund sei die Behandlung der Ablöse gemäß § 10 MRG als verdeckte Gewinnausschüttung denkunmöglich. Über die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Privat- oder zum Betriebsvermögen entscheide allein die Art der Nutzung. Daher könne notwendiges Betriebsvermögen auch nicht entnommen werden. Dementsprechend sei nicht denkbar, dass der Ablösebetrag eines Mietrechts, das notwendiges Betriebsvermögen darstelle, eine verdeckte Gewinnausschüttung sei. Unbestreitbar sei, dass das Mietrecht seit 31.12.2001 bis dato ausgeübt werde und es notwendiges Betriebsvermögen der Bw darstelle. Umsatzsteuerlich sei selbstverständlich bei Erwerb von notwendigem Betriebsvermögen auch

der Vorsteuerabzug zu gewähren. Ebenso sei der Haftungsbescheid ohne gesetzliche Grundlage. Die im Bericht des Prüfers erwähnte Vier-Jahres-Frist sei mittlerweile verstrichen, dennoch sei bisher keine Kündigung erfolgt. Zu den formalen Bedenken, dass über den Übergang des Mietrechts kein eigener Vertrag abgeschlossen wurde, werde auf ein Schreiben des Notars verwiesen. Dieses werde erforderlichenfalls nochmals vorgelegt werden. Es sei keine Urkunde errichtet worden, da selbstverständlich eine Rechnung über die Veräußerung des gesamten Vermögens des Einzelunternehmens an die Bw erstellt worden sei. Der Prüfer unterscheide nicht zwischen den Bestimmungen des § 10 MRG betreffend die Erstattung von Mieterinvestitionen und § 30 MRG betreffend Kündigungsbeschränkungen. Die Bw habe den mietrechtlichen Ersatzanspruch gemäß § 10 MRG erwerben können und habe in ein unbefristetes Mietrecht mit sämtlichen mietrechtlichen Schutzbestimmungen eintreten können. Auch ein Fremder, der ein derartiges Mietverhältnis suche, hätte es unter diesen Bedingungen ergriffen. Wie den Ausführungen eines namentlich genannten Rechtsanwaltes klar zu entnehmen sei, seien die Kündigungsbeschränkungen des § 30 MRG für die Zukunft des Mietverhältnisses von elementarer Bedeutung. Die Vermieter A. und B. X. hätten nicht die Möglichkeit gehabt, nach Ablauf des vertraglichen Kündigungsverzichtes ohne weiteres das Vertragsverhältnis aufzukündigen. Sie hätten vielmehr damit rechnen müssen, dass sie dem Mieter eine entsprechende gleichwertige Ersatzbeschaffung zur Verfügung stellen hätten müssen. Weiters seien einige ziffernmäßig im Detail dargestellte Berechnungen (diese betreffen einerseits die Ermittlung der Einkünfte und andererseits die Aufteilung der Ablöse in Ablöse für Mietrecht und Ablöse für die Wirtschaftsgüter Küche, Teeküche und Waschmaschine – siehe dazu im Detail unten) nicht nachvollziehbar.

Das Finanzamt führte anlässlich der Berufungsvorlage in seinem Vorlagebericht zusammengefasst aus:

Im Streitfall lägen Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen vor, die nur dann Anerkennung finden könnten, wenn sie bestimmte Kriterien erfüllten. Die Zahlung der Investitionsablässe einer dementsprechenden Prüfung unterzogen worden. Das Finanzamt habe die Zahlung der Ablöse an den Vormieter und Alleingesellschafter der Bw als nicht fremdüblich eingestuft und entsprechend die geleistete Zahlung als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Dem Berufungsvorbringen, wonach die steuerliche Anerkennung des Mietrechts beim Einzelunternehmen automatisch die steuerliche Anerkennung bei der Bw nach sich ziehe, könne nicht gefolgt werden. Es lägen zwei unterschiedliche Rechtsbeziehungen vor. Einerseits die unmittelbar vom Einzelunternehmen im gemieteten Objekt getätigten Mieterinvestitionen und andererseits die einige Jahre später erfolgte Übernahme bereits bestehender Mieterinvestitionen durch die Bw.

Es habe für die Bw zum 1.1.2002 keine Verpflichtung bestanden, in den laufenden Mietvertrag einzutreten und dem bisherigen Mieter die getätigten Investitionen abzulösen. Die Bw hätte mit den Vermietern (Alleingesellschafter bzw Geschäftsführerin der Bw) ebenso ein neues Mietverhältnis eingehen können, welches sich an den angemieteten Räumen in der vorhandenen Ausstattung orientiert hätte. Da es sich um Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen handle, sei eine gesonderte rechtliche Beurteilung des Übergangs des Mietverhältnisses und der Investitionsablässe vorzunehmen. Im vorgelegten Schreiben des Rechtsanwaltes werde ausgeführt, dass eine Kündigung durch die Vermieter praktisch kaum möglich sei, wenn nicht ein im Hauptmietvertrag vereinbarter Kündigungsgrund verwirklicht werde oder die Mieterin vom Bestandsobjekt einen nachteiligen Gebrauch mache. Punkt IX des Mietvertrages regle, dass das Mietverhältnis von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden könne. Der Vermieter verzichte auf die Kündigung des Vertrages für die ersten zehn Bestandsjahre. Der Vermieter sei jedoch berechtigt, die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrages aus den Gründen des § 1118 ABGB zu erklären. Dieser Regelung könne entnommen werden, dass im Hauptmietvertrag keine besonderen Kündigungsgründe vereinbart worden seien, sondern beide Vertragspartner das Recht hätten, ohne besondere Begründung das Bestandsverhältnis jederzeit (die Vermieter erst nach Ablauf von 10 Jahren) unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist aufzukündigen. Der Verweis auf die Gründe des § 1118 ABGB beziehe sich nur auf den Zeitraum des zugesagten Kündigungsverzichts von 10 Jahren. Auch der Verweis auf die strengen Kündigungsbeschränkungen des § 30 MRG führe nach Ansicht des Finanzamtes zu keiner anders lautenden rechtlichen Beurteilung. Sollte die Kündigung des Mietvertrages durch die Vermieter den Bestimmungen des § 30 MRG widersprechen, so sei aufgrund der engen persönlichen Verflechtung zwischen Vermieter und Mieter kaum mit einer Anfechtung dieser Kündigung durch die Mieterin zu rechnen.

Zum Vorbringen, die Ermittlung der Einkünfte im Bericht sei nicht nachvollziehbar, werde angemerkt: Ausgangspunkt für die Berechnungen der Betriebsprüfung sei der Gewinn laut GuV gewesen, da die außerbilanziellen Kürzungen und Hinzurechnungen in den Körperschaftsteuererklärungen in gesonderten Kennzahlen einzutragen seien. Im Ergebnis führten beide Darstellungen zum gleichen Ergebnis. Hinsichtlich des Wertes der Investitionsablässe sei jener Wert in Ansatz gebracht worden, der in der Rechnung des Einzelunternehmens vom 31.12.2001 hierfür in Ansatz gebracht worden sei (Seite 43 des Arbeitsbogens). Wenn in dieser Summe auch übernommene Einrichtungsgegenstände enthalten seien, welche im Einzelunternehmen bisher gemeinsam mit den Mieterinvestitionen und nicht gesondert als Anlagegüter erfasst worden seien, so sei zuzustimmen, dass der Hinzurechnungsbetrag insoweit zu berichtigen sei. Es treffe weiters zu, dass der Prüfer übersehen habe, die in der GuV in Abzug

gebrachte Abschreibung von der Investitionsabläse zu korrigieren. Der Mietaufwand sei nach Ansicht des Finanzamtes zu Recht als Abzugsposten belassen worden, da das eigentliche Mietverhältnis steuerlich anerkannt worden sei. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus der Nichtanerkennung der Investitionsabläse seien gezogen worden, indem die in Rechnung gestellte Vorsteuer nicht gewährt worden sei.

In der am 3. Dezember 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde der Sachverhalt mit den (steuerlichen) Vertretern und den Geschäftsführern der Bw erörtert. Die Berufung der GmbH und des Einzelunternehmens wurden dabei in einer gemeinsamen Verhandlung behandelt.

Auf Frage des Referenten, wie der Mietpreis von S 15.000,00 im Jahr 1995 bestimmt wurde, gaben A. und B. X. an, dass sie das nicht mehr wüssten.

Erörtert wurde, dass der mietrechtliche Richtwert für Niederösterreich Anfang 1995 S 51,70 bzw S 53,00 betrug. Für Kategorie C-Wohnung betrug er etwa S 26,00. Der Referent erklärte dazu, seiner Ansicht nach sei der vermietete Dachboden mit einem noch niedrigeren Wert anzusetzen wäre und daher die Miethöhe von S 15.000,00 überhöht erscheine.

Die Parteien bzw deren Vertreter erklärten dazu, das Gebäude befinde sich in einer Toplage, mit Blick in die Wachau; L.-Dorf sei ein kleiner Ort mit ca. 100 Häusern. Diese sehr gute Lage finde im Richtwert keinen Niederschlag, ebenso nicht die Nähe zum Betrieb, sowohl des Einzelunternehmens als auch später der GmbH. Das Betriebsgrundstück sei das Nachbargrundstück und befindet sich ca. 30 m von dem Gebäude entfernt.

Es treffe zu, dass es über das Eintreten der GmbH in den Mietvertrag keine eigene schriftliche Vereinbarung gebe. Es gebe allerdings die Rechnung vom 31.12.2001. Weiters treffe es zu, dass die GmbH tatsächlich nicht verpflichtet war in den Mietvertrag einzutreten, sie habe sich jedoch entschlossen dies zu tun. Dieser Entschluss habe sie in der Folge tatsächlich verpflichtet, den stritten Betrag von € 123.256,32 zu bezahlen.

Im Streitfall liege kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vor. Nur der nachgewiesene Missbrauch berechtige die Finanzbehörde vom erklärten Parteiwillen abzuweichen. Es sei fremdüblich, dass wegen der auflaufenden Gebühren und Kosten keine unnötigen Mietverträge abgeschlossen würden. Es gebe zahlreiche Mietverhältnisse in Österreich, wo es zu einem Mietrechtsübergang komme, ohne dass ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen würde. Die GmbH sei faktisch Rechtsnachfolger des Einzelunternehmens, wenn auch nicht Gesamtrechtsnachfolger. Die Miete sei immer bezahlt worden. Es sei daher klar, dass die GmbH der Mieter sei. Wenn im BP-Bericht darauf Bezug genommen werde, dass nur mehr vier Jahre ein Kündigungsschutz bestehe und daher bei Umlegung der Zahlung von € 123.256,32 ein überhöhter Mietzins entstehe, so sei dies ein Scheinargument. Der Mietvertrag bestehe nach wie vor. Die GmbH habe Kündigungsschutz

nach § 30 MRG. Diese Rechnung könne daher so nicht gemacht werden. Man könne auch nicht sagen, nur weil jemand vielleicht auf ein Recht verzichten werde, gebe es vorher dieses Recht nicht, wie seitens des Finanzamtes argumentiert werde. Die Vermieter haben in der Folge die Miete seitens der GmbH angenommen, daher ist zivilrechtlich die GmbH der neue Mieter.

Wenn man so wie das Finanzamt eine Entnahme des Mietrechtes zum 31.12.2001 in der Einzelfirma des A. X. annehme, wäre es nur konsequent in der Folge mit dem selben Wert eine Einlage bei der GmbH (100%-Gesellschafter: A. X.) vorzunehmen bzw in Höhe der Differenz zwischen der Zahlung und dem Entnahmewert.

Erörtert wurde weiters, dass nach dem Mietenspiegel 2003 die durchschnittliche Miete für Büroflächen in Niederösterreich € 7,10 sowie für Wohnungen € 5,10 betrug, der Kategorie-mietzins für Niederösterreich ab 1.4.2002 € 4,35.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, der strittige Betrag von € 123.256,32 stellt eine Ablöse für die Investition dar. Die bezahlte Miete von € 1.225,00 sei der Höhe nach bereits eine angemessene Miete für das ausgebaute Obergeschoß .

Der Vertreter der Bw erklärte, es sei das Mietrecht gekauft worden; dieses habe einen eigenen Wert. Dieser sei in dem Betrag von € 123.256,32 enthalten.

Die GmbH habe die gesamte Investition mit den Kosten von rund S 4,8 Mio. erworben. Im Fall, dass die GmbH aus irgendeinem Grund ausgemietet werden sollte, habe sie Anspruch auf eine entsprechende Entschädigung. Denn da sie Kündigungsschutz hat, müsste der Vermieter etwas bezahlen, um sich aus dem Vertrag mit ihr zu lösen. Dieses Recht habe einen eigenen Wert.

Die GmbH habe einen Nutzen daraus, dass sie gerade diese Räume mietet, weil sich die Betriebsanlagen am Nachbargrundstück befinden.

Es würden zwar die Mietzahlungen auf Seiten der GmbH als Ausgabe anerkannt und seien bei den Einnahmen steuerpflichtig. Die Investition jedoch werde nicht anerkannt, dies sei ein Widerspruch in sich.

Die GmbH benötige ein Büro, weil sie sonst kein anderes habe bzw nur ein ganz kleines von 2 m² in T.. In T. würden nur Rechnungen und Lieferscheine geschrieben.

A. X. sei sowohl Geschäftsführer der GmbH als auch des Einzelunternehmens gewesen. Es sei daher notwendig gewesen, Büroräume in unmittelbarer Nähe zu haben.

Es handelt sich bei der Vermietung des gesamten Obergeschosses um eine Geschäftsraum-miete. Der übrige Inhalt des Mietvertrages ist unstrittig; insbesondere auch Punkt X., wonach grundsätzlich bauliche Veränderungen, Adaptierungen und Investitionen nach Beendigung des Mietverhältnisses ohne Anspruch auf Ersatz oder Ablöse in das Eigentum der Vermieter übergehen, sofern sie nicht entfernt werden können.

Die Bezahlung der gesamten Rechnung vom 31.12.2001 über die „Investition gemietete Räumlichkeiten“ von brutto € 221.276,48 sei erst nach dem 31.1.2002 erfolgt.

Die Kapitalertragsteuer sei A. X. von der GmbH weder angelastet noch vorgeschrieben und auch von ihm nicht an die GmbH bezahlt worden, weil sie auch von der GmbH aufgrund der Aussetzung noch nicht bezahlt wurde.

Der Referent erklärte, da den Gesellschafter A. X. die Kapitalertragsteuer weder angelastet worden sei, noch von diesem bezahlt worden sei, stelle das Tragen der Kapitalertragsteuer durch die GmbH eine weitere kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung dar.

Der Vertreter der Bw hielt dem entgegen, dass die Bescheid ja noch nicht rechtskräftig und ausgesetzt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der zu Beginn festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG ist für es die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt ... wird.

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, dürfen aber die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet werden.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich dh der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen (zB KStR 2000 Rz 748 ff).

Die im Streitfall vorliegenden Vereinbarungen halten diesen Kriterien nicht stand.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei „Mietverträgen“ der Miteigentümergeinschaft mit einzelnen Miteigentümern (mit Nutzungsentgelt) zivilrechtlich idR bloße Benützungsregelungen anzunehmen. Der Abschluss eines Mietvertrages ist dagegen nur anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, dadurch mehr als eine bloße Gebrauchsüberlassungsregelung zu begründen (vgl. *Würth/Zingher/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²¹, § 1 Rz 20).

Im Streitfall liegt ein als Hauptmietvertrag bezeichneter Vertrag vor, der alle herkömmlichen Elemente eines Mietvertrages enthält. Bestimmungen, die auf eine beabsichtigte Regelung der Gebrauchsüberlassung hinweisen, sind hingegen nicht enthalten. Es handelt sich daher zivilrechtlich bei dem Hauptmietvertrag um einen Mietvertrag.

§ 1 Abs 4 Z 2 MRG in der im Zeitpunkt des Abschlusses des Hauptmietvertrages (1995) geltenden Fassung sah eine Einschränkung auf einen (im wesentlichen die Kündigungsbestimmungen umfassenden) Teil des MRG für bestimmte Mietgegenstände vor. Die Kündigungsbestimmungen des § 30 MRG sind jedoch auch für diese Mietgegenstände anzuwenden.

Die Kündigungsbestimmungen des § 30 MRG sind daher – wie in der Berufung zu Recht vorgebracht wird – im Streitfall anwendbar.

Es trifft daher zu, dass eine Kündigung des Mietvertrages durch den Vermieter bei vertragskonformem Verhalten des Mieters kaum möglich war.

Die Bw ist per Ende des Jahres 2001 in den Mietvertrag des A. X. eingetreten. Es ergab sich dabei eine monatliche Miete von € 1.225. Bei einer Fläche von 230m² ergibt dies einen Mietzins von rund € 5,30 / Monat. Der Prüfer hat in seinem Bericht festgestellt, dass dieser Mietzins für den Raum L.-Dorf angemessen ist bzw war. Dieser Feststellung wurde in der Berufung nicht entgegengetreten.

Die gemieteten Räume hatten im Zeitpunkt des Eintritts der Bw in den Mietvertrag eine Ausstattung der Kategorie A. Der mietrechtliche Richtwert ab 1.4.2001 für Niederösterreich betrug S 58,70 (rund € 4,30), ab 1.4.2002 € 4,35.

Die durchschnittliche Miete 2002 für S. betrug für Wohnungen € 5,10, für Büroflächen € 7,10 (Immobilienpreisspiegel 2003, ÖIZ 2003, 396).

Der im Streitfall vereinbarte Mietzins von € 5,30 liegt in diesem Rahmen. Die Feststellung des Prüfers ist daher nicht zu beanstanden; die Höhe der Miete ist als fremdüblich zu werten.

Die Bw hat jedoch weiters an den bisherigen Mieter eine Ablöse von € 122.738,97 (lt BP-Bericht € 123.256,32 - zur Aufteilung siehe unten) bezahlt.

Der Prüfer hat diese Zahlung auf vier Jahre umgelegt und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Zahlung im Hinblick auf die ohnehin bereits angemessene Miethöhe zur Gänze nicht fremdüblich war und daher eine verdeckte Ausschüttung bildet. (Es ergibt sich dabei eine zusätzliche Miete/m² von € 11,10, in Summe somit rund € 16,40/m² [122.738,97/4/12/230].)

Auch wenn man diese Zahlung zB auf 10 Jahre umlegt ergeben sich zusätzliche monatliche Kosten von rund € 4,45, in Summe somit Kosten von rund € 9,75/m² [122.738,97/10/12/230].

Derartige Kosten in Form einer Ablösezahlung in Höhe von € 122.738,97 würde jedoch ein dem Vermieter gegenüber fremder Mieter nicht bereit sein zu tragen. Unter Fremden würde vielmehr lediglich eine marktübliche Miete ohne zusätzliche Ablöse bezahlt werden. Denn der Bw wäre es freigestanden, in den Mietvertrag des A. X. nicht einzutreten. Eine Eintrittsverpflichtung bestand für sie nicht. Sie hätte daher mit den Vermietern oder mit einem Dritten einen marktüblichen Mietvertrag ohne die Belastung durch eine Ablöse abschließen können. Die Ablösezahlung ist daher nur durch das Naheverhältnis zwischen der Bw und ihrem Gesellschafter A. X. zu erklären.

Hinzu kommt, dass der Mieter auf Grund des Mietvertrages (Punkt X) keinen Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen hatte, da § 10 MRG auf den gegenständlichen Mietvertrag nicht zur Anwendung kam, weil es sich nicht um eine Wohnung sondern um einen Geschäftsraum handelte und ein im wirksamer Verzicht auf die Ansprüche der §§ 1097, 1036, 1037 ABGB vorlag. Im Einzelnen:

Gemäß Punkt VIII des Mietvertrages mietete A. X. die streitgegenständlichen Räume widmungsgebunden für betriebliche Zwecke. Eine Änderung der Widmung war untersagt. Wie auch in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt wurde, handelte es sich daher um eine Geschäftsraummiete.

Als Anspruchsgrundlage für den Ersatz von Aufwendungen des Mieters kommen einerseits § 10 MRG, andererseits §§ 1097, 1036, 1037 ABGB in Frage.

§ 10 MRG regelt den Ersatz von Aufwendungen des Mieters für bestimmte Verbesserungen in Wohnungen als Sonderfall der angewandten Geschäftsführung der §§ 1097, 1037 ABGB. Er räumt dem Mieter einen dem in §§ 1097, 1037 ABGB geregelten Anspruch zwar ähnlichen, zT

überschneidenden, aber doch von diesem abweichenden Anspruch ein, der im Vorhinein nicht abbedungen werden kann (vgl. *Würth/Zingher/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²¹, § 10 Rz 5).

Weitergehende Ansprüche nach den §§ 1097, 1036, 1037 ABGB bleiben hiedurch gemäß § 10 Abs 8 MRG unberührt.

Zum Unterschied zu §§ 1097, 1037 ABGB gewährt § 10 MRG jedoch nur Ansprüche für Verbesserungen in Wohnungen, nicht auch in anderen Mietobjekten (vgl. *Würth/Zingher/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²¹, § 10 Rz 7).

Für die mietrechtliche Beurteilung (Wohnzweck) als Wohnung kommt es nur auf die Parteienabsicht beim Vertragsabschluss bzw. bei einer späteren Vertragsänderung an, spätere eigenmächtige Änderungen sind bedeutungslos. Eine Wohnung liegt auch dann vor, wenn ein zu Wohnzwecken nicht geeignetes Objekt zu Wohnzwecken vermietet wird.

Auch der Begriff Geschäftsräume wird durch den Vertragszweck bestimmt, sodass spätere eigenmächtige Änderungen bedeutungslos sind (vgl. *Würth/Zingher/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²¹, § 1 Rz 34 ff mwN).

Da es sich im Streitfall unstrittig um eine Geschäftsraummieta handelt kommt § 10 MRG nicht zur Anwendung, da dieser nur für Wohnungen gilt.

§ 1097 Satz 2 ABGB bestimmt, dass der Bestandnehmer als ein Geschäftsführer ohne Auftrag betrachtet wird, wenn er auf das Bestandstück einen ... nützlichen Aufwand (§ 1037) gemacht hat; ...

Ein derartige Anspruch entsteht erst mit Beendigung des Mietverhältnisses.

Ein allgemeiner Verzicht auf den Ersatz des Aufwandes nach §§ 1097, 1037 ABGB im Vorhinein ist zulässig und wirksam (vgl. *Würth/Zingher/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²¹, § 10 Rz 3 mit zahlreichen Rechtsprechungsnachweisen).

Aus dem Gesagten folgt, dass A. X. als Mieter keinen Ersatz seiner Aufwendungen gemäß §§ 1097, 1037 ABGB für die getätigten Investitionen fordern konnte. Er konnte daher einen solchen Anspruch auch nicht auf die Bw übertragen. Die Bw konnte daher als in den Mietvertrag eintretende genauso wenig einen Ersatz dieser Aufwendungen von den Vermietern fordern.

Schließlich wurde auch keine schriftliche Vereinbarung über die Zahlung der Ablöse und über den Eintritt der GmbH in das Mietverhältnis getroffen.

Da somit bereits die monatliche Miete der Höhe nach angemessen war, zudem kein Ersatzanspruch gegenüber den Vermietern im Zusammenhang mit der bezahlten „Ablöse“ bestand und über die Zahlung der Ablöse und über den Eintritt der Bw in das Mietverhältnis keine schriftliche Vereinbarung getroffen wurde, handelt sich bei der Ablöse von € 122.738,97 im Ergebnis um eine verdeckte Ausschüttung, weil diese Zahlung einem Fremdvergleich nicht standhält und die Vereinbarung nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck kam.

Aufteilung Ablöse „Investition in Mietrecht“ – übrige Wirtschaftsgüter (Küche etc):

Mit Rechnung vom 31.12.2001 (Lieferdatum 31.12.2001) stellte das Einzelunternehmen A. X. der Bw ua für „Invest. in gemieteten Räumlichkeiten“ € 123.256,32 in Rechnung.

In der Berufung wird (im Einklang mit der Aktenlage) vorgebracht, laut Anlagenverzeichnis des Einzelunternehmens sei offensichtlich, dass sich der Buchwert des Anlagekontos „Investitionen in gemieteten Räumlichkeiten“ wie folgt zusammensetze:

Ablöse Mietrecht	ATS	1.688.925,00
1 Waschmaschine	ATS	1,00
1 Teeküche	ATS	3.343,00
1 Küche	ATS	4.984,00
	<u>ATS</u>	<u>1.697,253,00</u>

Die Übernahme der Teeküche, der Küche und der Waschmaschine seien unbestritten. Für die Ablöse Mietrecht könne daher nur der Betrag von S 1.688.925,00 herangezogen werden. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass A. X. in seiner Rechnung den Buchwert von 1.697,253,00 (€ 123.256,32) mit einem Umrechnungsschlüssel von 13,77 gerechnet habe, müsste man entweder den tatsächlichen Ablösebetrag S 1.688.925,00 mit dem gleichen Schlüssel oder korrekt mit 13,7603 bewerten. Unter korrekter Bewertung ergebe sich für die Ablöse Mietrecht von S 1.688.925,00 ein Betrag von € 122.738,97. Es werde ersucht, für das weitere Vorgehen bei diesem Betrag zu bleiben.

Das Finanzamt brachte in diesem Zusammenhang vor, sollte es zutreffen, dass tatsächlich in der in der Rechnung genannten Summe auch übernommene Einrichtungsgegenstände enthalten seien, die im Einzelunternehmen bisher gemeinsam mit den Mieterinvestitionen und nicht gesondert als Anlagegüter erfasst wurden, so sei der Berufung insoweit zuzustimmen, dass der Hinzurechnungsbetrag insoweit zu berichtigen sei.

Tatsächlich waren im Anlageverzeichnis des Einzelunternehmens A. X. die Wirtschaftsgüter wie in der Berufung ausgewiesen.

Unter Berücksichtigung des Berufungsvorbringens ergeben sich daher folgende Beträge:

		Nettobetrag	USt		Bruttobetrag	USt
Betrag laut Rechnung	€	123.256,32	24.651,26	ATS	1.696.043,94	339.208,79
Ablöse „Mietrecht“	€	122.738,97	24.547,79	ATS	1.688.925,05	337.785,01
Übrige Wirtschaftsgüter (Waschmaschine, Küche, Teeküche)	€	517,35	103,47	ATS	7.118,89	1.423,78

Umsatzsteuer:

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten ua nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind. Derartige Leistungen berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Wie oben dargestellt handelt es sich bei der bezahlten „Ablöse“ im Umfang von € 122.738,97 um eine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG. Angemessen wäre es gewesen, diese „Ablöse“ – soweit sie das „Mietrecht“ (dh die baulichen Investitionen) betrifft – zur Gänze nicht zu bezahlen.

Auf Grund des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ist der Vorsteuerabzug nur in Höhe des angemessenen Entgeltes zulässig (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 123; *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger*, SWK-Spezial, Körperschaftsteuer 2008, 118). Da es im Streitfall angemessen gewesen wäre, die strittige „Ablöse“ soweit sie das „Mietrecht“ (dh die baulichen Investitionen) betrifft gar nicht zu bezahlen, ist im Zusammenhang mit dieser Ablöse auch kein Vorsteuerabzug zulässig.

Ein Vorsteuerabzug besteht daher nur insoweit, als die Rechnung die übrigen Wirtschaftsgüter (Waschmaschine, Küche, Teeküche) betrifft, somit im Umfang der € 517,35. Der Vorsteuerabzug steht daher in Höhe von € 103,47 zu. Insoweit ergibt sich daher eine Änderung des Umsatzsteuerbescheides.

Körperschaftsteuer:

Der Prüfer (und diesem folgend das Finanzamt) hat bei der Berechnung des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes im Zusammenhang mit dem von der Bw mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aktivierten Wirtschaftsgutes „Investition in gemieteten Räumen“ (im Streitjahr Halbjahres-AfA) im Jahr 2002 in Höhe des auf den Erwerb dieses „Wirtschaftsgutes“ entfallenden Kaufpreises (laut Prüfer € 123.256,32, richtig jedoch € 122.738,97) eine verdeckte Ausschüttung angenommen und in diesem Umfang den Gewinn erhöht.

Die von der Bw zugleich gelten gemachte Halbjahres-AfA von € 6.141,20 hat der Prüfer unverändert gelassen.

Bei aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern ist die Folge einer zu hoch vorgenommenen Aktivierung körperschaftsteuerlich in jenem Besteuerungszeitraum zu neutralisieren, in welchem sie steuerlich wirksam wird, also ist die AfA, Teilwertabschreibungen oder der Buchwertabgang nur von den angemessenen Anschaffungskosten vorzunehmen (zB KStR 2000 Rz 842, 829 ff).

Die vom Prüfer in Tz 2 seines Berichtes angesetzte Erhöhung des Einkommen von € 123.256,32 ist daher zu Unrecht erfolgt.

Tatsächlich ist vielmehr die von der Bw geltend gemachte AfA zu korrigieren.

Kapitalertragsteuer:

In Höhe von € 122.738,97 netto plus € 24.547,79 USt (in Summe € 147.286,76) entfiel die Zahlung der Bw auf das in der Berufung so genannte „Mietrecht“. Wie bereits oben dargestellt handelt es sich insoweit um eine verdeckte Ausschüttung.

Die Einkünfte aus der verdeckten Ausschüttung setzen sich aus dem Nettobetrag plus Umsatzsteuer zusammen, ausgeschüttet wird somit (insoweit auch die Vorgehensweise des Prüfers) der umsatzsteuerliche Bruttobetrag (vgl. *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger*, SWK-Spezial, Körperschaftsteuer 2008, 122).

In der mündlichen Verhandlung hat A. X. angegeben, dass ihm die vom Finanzamt festgesetzte Kapitalertragsteuer von der GmbH weder angelastet noch vorgeschrieben und auch von ihm nicht an die GmbH bezahlt worden, weil sie auch von der GmbH aufgrund der Aussetzung noch nicht bezahlt wurde.

Bei Kapitalerträgen in Form von verdeckten Ausschüttungen kommt es darauf an, ob die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer endgültig trägt oder ob sie diese auf den Gesellschafter überwälzt.

Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen der Einnahmen aus der Ausschüttung und auch bei der auf der Basis dieser Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer dieser Vorteil einzubeziehen ist. Da diese Kapitalertragsteuer-Anlastung den steuerlichen Gewinn einer Körperschaft nicht mindert, darf die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Körperschaft nicht gewinnerhöhend erfasst werden.

Fordert hingegen die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer in angemessener Frist ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer (Bruttobetrag) anzusehen. Dem Umstand, dass eine derartige Forderung nicht

bilanziert worden ist, kommt dabei bei der Beurteilung der Ernsthaftigkeit der Absicht einer GmbH, die Kapitalertragsteuer tatsächlich einzufordern, keine Bedeutung zu. Als angemessener Zeitraum kann die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen werden, in dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wird (KStR 2000 Rz 1004).

Da die vom Finanzamt festgesetzte Kapitalertragsteuer der Bw bisher weder von A. X. ersetzt noch von der Bw von diesem eingefordert wurde, hat die Bw die Kapitalertragsteuer getragen. Darin ist ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung zu sehen. Es ist daher auf den Bruttobetrag hochzurechnen.

Dies führt zu einer Erhöhung des festzusetzenden Abgabebetrages an Kapitalertragsteuer.

Zufluss:

Eine verdeckte Ausschüttung ist in dem Zeitpunkt zugeflossen, in welchem der Begünstigte darüber verfügen kann. Wird eine verdeckte Ausschüttung festgestellt, ist der Zufluss an den Begünstigten zu vermuten und von diesem der Nachweis zu erbringen, dass ein derartiger Zufluss unterblieben ist (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 19 Anm 28).

Der Prüfer hat die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 vorgeschrieben. Dieser zeitlichen Zuordnung ist die Berufung nicht entgegengetreten. Im Jahresabschluss zum 31.1.2002 scheint der strittige Betrag als Verbindlichkeit auf, im Jahresabschluss zum 31.1.2003 nicht mehr. Mangels gegenteiligem Vorbringen ist daher von einem Zufluss im Jahr 2002 auszugehen.

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen werden wie folgt ermittelt:

Aufteilung Ablöse „Mietrecht“ – übrige Wirtschaftsgüter:

Betrag laut Rechnung = AK laut Jahresabschluss	€	123.256,32
Minus Ablöse „Mietrecht“	€	122.738,97
Übrige Wirtschaftsgüter (Waschmaschine, Küche, Teeküche)	€	517,35

Neuberechnung Vorsteuer:

<u>Vorsteuer</u>	€
Vor BP	-237.354,67
Tz 2	24.651,26
Nach BP	-212.703,41
Änderung UFS	-103,47
Lt UFS (BE)	-212.806,88

AfA-Korrektur, da „Mietrecht“ verdeckte Ausschüttung:

AfA bisher	€	6.141,20
Minus Halbjahres-AfA von 122.738,97 (ND 10 Jahre)	€	6.136,95
AfA lt UFS	€	4,25

Neuberechnung des Gewinns:

Gewinn lt Bilanz	€	43.407,82
außerbilanz. Hinzu- und Abrechnungen, KöSt 2002	€	23.199,03
steuerpflichtiger Gewinn lt Erklärung	€	66.606,85
vA lt BP	€	123.256,32
Gewinn lt BP	€	189.863,17
minus vA lt BP	€	-123.256,32
plus AfA-Korrektur lt UFS	€	6.136,95
Gewinn lt UFS	€	72.743,80

Berechnung der Kapitalertragsteuer:

		lt Prüfer		lt UFS
umsatzsteuerlicher Bruttobetrag	€	147.907,58	€	147.286,76
Bruttobetrag inkl von Bw getragene KESt - Bemessungsgrundlage			€	196.382,35
davon 25 % KESt	€	36.976,90	€	49.095,59

Beilage: 2 Berechnungsblätter (USt, KSt)

Wien, am 14. Dezember 2009

€