



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/2891-W/11 und RV/2892-W/11

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Josef Weller, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, vom 9. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 5. Mai 2004 betreffend Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 und 1999 bis 2001 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine Reinigungsfirma in der Rechtsform einer GmbH. Die Geschäftsführer der Gesellschaft sind X. und S. B., Gesellschafterin zu 100% ist GB..

Im Rahmen einer abgabenbehödl. Prüfung (BP) über den Zeitraum 1996 bis 1998 sowie einer Anschlussprüfung über den Zeitraum 1999 bis 2001 wurde folgende das gegenständliche Berufungsverfahren betreffenden Feststellungen getroffen:

1.) BP über die Jahre 1996 bis 1998

b) Gas- und Stromkosten sowie Betriebskosten H. (Tz 18 und 30, 31)

Der Privatanteil für das Gebäude (Halle 1 und 2) in H. wurde mit 70% angesetzt, und die Betriebskosten sowie Gas- und Stromkosten daher nur im Ausmaß von 30% betrieblich anerkannt. Die Differenzbeträge von S 1.544,00 und S 8.318,54 betreffend Betriebskosten für die Jahre 1996 und 1998, sowie S 4.473,00 und S 4.972,00 betreffend Gas- und Strom wurden als verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschieden.

c) Halle 2 (Tz 27)

Teile der im Jahre 1996 als Anlagenabgang ausgebuchten Halle 1 wurden zur Errichtung der Halle 2 verwendet und von der BP im geschätzten Ausmaß von S 30.000,00 aktiviert.

h) Mietvorauszahlungen (Tz 40)

Unter dem Begriff Lizenzen wurde im Jahre 1997 ein Betrag von S 1,500.000,00 zu Unrecht aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. Lt. BP würde es sich dabei um Mietvorauszahlungen handeln.

In der fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

Der betriebliche Anteil von 30% betreffend die Halle 1 in H. sei unrichtig und tatsachenwidrig sowie die Aktivierung von S 30.000,00 betreffend die Halle 2 zu hoch und ebenso tatsachenwidrig vorgenommen worden.

Mangels Mietverhältnis würden weiters nicht Mietvorauszahlungen vorliegen, sondern die Veräußerung von privaten Nutzungs- und Gebrauchsrechten.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

ad Gas- und Stromkosten, Betriebskosten H. )

Mangels Aufzeichnungen über die Betriebskosten sowie Strom- und Gaskosten betreffend die Liegenschaft Hausbrunn wurden die betrieblichen und nicht betrieblichen Aufwendungen im Schätzungswege ermittelt. Lt. Einreichplan würde die Nutzfläche des Wohngebäudes 249 m<sup>2</sup> (Eigentümer X. B. und S. B.), die Nutzfläche der Halle 2 im Betriebsvermögen der Bw. jedoch rund 134 m<sup>2</sup> betragen. Lt. Mietvertrag vom 30. April 1994 (Pkt. 4.1 b, c) wurden entsprechend rund 30% als betrieblich geplante Verwendung vereinbart. Eine Besichtigung des Wohnhauses sei im Zuge der Betriebsbesichtigung vom 7. November 2000 verweigert worden.

ad Halle 2 in H.)

Herr X. B. hätte bekannt gegeben, dass Teile der neu errichteten und binnen zwei Jahre wieder geschliffenen Halle 1 bei der Errichtung der Halle 2 wieder verwendet worden wären. Mangels näherer Angaben wäre der zu aktivierende Betrag geschätzt worden.

ad Mietvorauszahlung)

Lt. Ansicht der BP sei das im Jahre 1997 aktivierte Nutzungsrecht als Mietvorauszahlung zu beurteilen und mit einer Dauer von 10 Jahren abzugrenzen.

Zur Stellungnahme der BP wurde folgende Gegenäußerung eingebracht:

Die tatsächlichen betrieblichen Nutzungsverhältnisse würden von der ursprünglich geplanten Nutzung lt. Mietvertrag vom 30. März 1994 infolge des Hallenbaues 2 sowie betriebl. Nutzung des Straßentraktes inkl. Hoffläche vom ursprünglich angenommenen Ausmaß von 30% wie folgt abweichen bzw. die betriebliche Nutzung wie folgt lauten:

Hallennutzung Erdgeschoss und erster Stock - je:	133,88 m <sup>2</sup>
Dachbodennutzung Straßentrakt:	134,40 m <sup>2</sup>
Hoffläche:	100 m <sup>2</sup>
<hr/>	
ergibt betriebl. Gesamtnutzung von	502,15 m <sup>2</sup>

Die private Nutzung betreffend Straßentrakt Erdgeschoss und erster Stock würde somit 248,85 m<sup>2</sup>, der betriebliche Anteil zur Gesamtfläche auf 750,81 m<sup>2</sup>, d.h. rd. 67% lauten. Die Kürzung der betrieblichen Nutzung lt. Steuererklärungen sei somit von 69% auf rund 67% vorzunehmen.

ad Halle 2 in H.)

Lt. beigelegter Kontoabschrift wurden bereits 50% der Anschaffungskosten als nicht betrieblich verwendbare Teile mit einem Betrag von S 71.751,00 ausgeschieden. Ein weiterer Ausscheidungsbetrag von S 30.000,00 sei daher lt. Bw. nicht begründet und auch nicht nachvollziehbar.

ad Mietvorauszahlungen)

Bei diesen Zuflüssen würde es sich um eine Gegenleistung die Bw. an die beiden Nutzungsberechtigten (Eigentümer) X. B. und FB. für die Übertragung der ausschließlichen Nutzungsrechte der Liegenschaft bzw. Betriebsstätte in W., H-Str. vom 1. Oktober 1997 handeln. Bis zur Veräußerung hätten die beiden Nutzungsberechtigten (Eigentümer) das ausschließliche Nutzungsrecht besessen, welches ihnen mit Vertrag vom 1. September 1997 von der Voreigentümerin schenkungshalber eingeräumt worden war.

Es hätte sich somit nicht um Mietvorauszahlungen gehandelt, da das Mietverhältnis der vorherigen Miteigentümergeinschaft mit der Bw. sowie Frau GB. vor Übertragung der Nutzungsrechte auf die beiden Miteigentümer aufgelöst worden wäre. Im Zeitpunkt der Veräußerung der Nutzungsrechte an die Bw. per 1. Oktober 1997 hätte somit ein Mietverhältnis nicht mehr bestanden. Die aufwandswirksame Abgrenzung von Mietvorauszahlungen 1997 und 1998 sei somit nicht begründet.

## 2.) BP über die Jahre 1999 bis 2001

ad Prüfungsfeststellungen aus Vorprüfung - Gas- und Stromkosten sowie Gemeindeabgaben H.)

Die von der BP ausgeschiedenen Beträge betreffend Gas- und Stromkosten auf Basis der Vorprüfung wie auch Gemeindeabgaben H. wurden weitergeführt. Der betriebliche Anteil beträgt lediglich 30% und nicht wie in der Bilanz ausgewiesen 69%. Die Differenz ist als verdeckte Gewinnausschüttung zu berücksichtigen.

D.h. Gemeindeabgaben von S 3.173,67, S 3.278,90 und S 715,83 für die Jahre 1999 bis 2001 sowie die von der BP weiters ausgeschiedenen Gas- und Stromkosten betreffend H. von S 3.827,20, S 2.273,- und S 1.315,60 für die Jahre 1999 bis 2001 wurden zusätzlich ausgeschieden.

ad Mietvorauszahlungen - Lizenzen)

Entsprechend der Feststellung der Vor-BP sei der unter der Position Lizenzen aktivierte Betrag von S 1,5 Mio. als Mietvorauszahlungen zu beurteilen.

ad Fahrtkosten)

Mangels Grundaufzeichnungen betreffend die PKW-Kosten Autox in den Jahren 1999 bis 2001 wurden darüber hinaus die Fahrtkosten in Höhe von S 73.955,70, S 69.148,80 und S 9.814,70 ausgeschieden und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Auf Verlangen der BP wurden lediglich Exceltabellen ohne Grundaufzeichnungen vorgelegt.

In der fristgerechten Berufung gegen die Steuerbescheide betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wurde wie folgt eingewendet:

Die Nutzungsverhältnisse betreffend die Halle 2 würden entsprechend dem bereits anhängigen Berufungsverfahren für die Jahre 1996 bis 1998 mit 67% geltend gemacht.

Ebenso würden die Einwendungen betreffend die Abschreibung der Nutzungsrechte aufrechterhalten.

Zu der Feststellung betreffend PKW-Fahrtkosten wurde eingewendet, dass es sich lt. Ansicht der Bw. bei den vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen um Grundaufzeichnungen handeln würde.

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

Ad Herstellungskosten betreffend Halle 2 in H. )

Nicht zu den Herstellungskosten eines Neubäudes gehören Buchwert und Kosten der Beseitigung eines anderen Gebäudes, das schon länger vom Steuerpflichtigen genutzt wurde, weil Altgebäude einerseits und Neubäude andererseits nicht als das nämliche Wirtschaftsgut angesehen werden können (Jakom, EStG, Tz 29 zu § 6; Abkehr von der Opfertheorie durch den VwGH 25.1.2006, 2003/14/0104).

Im vorliegenden Fall betrugen die gesamten Herstellungskosten der Halle 1 lt. vorgelegten Buchhaltungskonten der Bw. insgesamt S 144.774,85, wobei zu Beginn des Jahres 1996 Herstellungskosten im Ausmaß von 50% als betrieblich aktiviert und in der Folge Ende des Jahres 1996 durch Abgang (Abschreibung) mit S 68.163,94 ausgebucht wurden. Zu den Angaben betreffend Verwendung von Teilen bei der Halle 2 wurde von der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP nicht Bezug genommen. Die Aktivierung von S 30.000,00 wird jedoch als jedenfalls zu hoch bezeichnet. Von der Bw. wurden diese 50% der Anschaffungskosten als Schätzwert der nicht für die betriebl. Halle 2 verwendbaren Teile mit S 71.751,00 (S 3.587,58 betreffend Jahresabschreibung und S 68.163,94 als außergewöhnliche Abschreibung) aufwandsmäßig ausgeschieden. Ein weiterer gewinnmindernder Ausscheidungsbetrag von S 30.000,00 sei nicht begründet. Die Halle 1 wäre binnen zweier Jahre errichtet (1995 und 1996) und wieder geschliffen worden, und würde sich dort heute ein Wohnraum zugehörig zum Wohnhaus befinden.

Dazu ist auszuführen, dass unter Verweis auf die Abkehr von der Opfertheorie lt. jüngerer Rechtsprechung des VwGH die Abbruchkosten eines genutzten (und nutzbaren) Gebäudes nicht zur Aktivierung der Abbruchkosten führt und der Restbuchwert sofort abschreibbar ist, somit nicht zu den Herstellungskosten gehören. Der Berufung ist daher in diesem Punkt Folge zu geben.

ad Betriebliches Nutzungsausmaß betreffend Halle 2 in H.)

Gebäude und Grundstücke können grundsätzlich in einen betrieblichen und privat genutzten Anteil aufgeteilt werden. Überwiegende betriebliche Nutzung führt zu notwendigem Betriebsvermögen. Die räumliche Aufteilung von Grundstücken unterbleibt, wenn der anders

bzw. privat genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung (bis 20%) ist. Ein nicht genutzter Teil zählt zum Privatvermögen. Räume bzw. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Stiegenhaus, Heizraum, und dgl. beeinflussen nicht das Aufteilungsverhältnis. Auch die Zufahrt zum Gebäude ist nach dem Nutzungsverhältnis des Gebäudes aufzuteilen. Ein Garten ist nicht in die Aufteilung einzubeziehen. Gebäudeteile im Keller oder Dachboden, die zwar eindeutig einer betrieblichen oder privaten Nutzung zuzuordnen sind, die aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, sind bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels des Gebäudes nicht mit der gesamten Nutzfläche (sondern nur anteilmäßig z.B. mit zwei Drittel Anteil) anzusetzen (Hofstätter-Reichel, EStG-Komm., Tz 56 zu § 4 Abs. 1).

Unter Verweis auf die Ausführungen in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.9.2011 durfte die Behörde davon ausgehen, es handle sich um eine gemeinschaftliche Fläche, die Ausklammerung dieser Hoffläche aus der Gegenüberstellung der privat und betrieblich genutzten Flächen entspricht somit dem Zweck der vorzunehmenden Berechnung.

Das Verhältnis der privat bzw. betrieblich genutzten Anteile wurde somit mit rd. 60% zu 40% ermittelt. Die Betriebskosten und Energiekosten sind anteilmäßig mit rd. 40% als betrieblich veranlasst anzuerkennen. Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Das ermittelte Verhältnis der Nutzungsanteile stellt sich somit wie folgt dar:

Halle 2:	Erdgeschoss	133,88 m <sup>2</sup>	betriebl.
	1. Stock (Dachgeschoss)	100,41 m <sup>2</sup>	betriebl.
Wohnhaus:	Dachgeschoss	100,88 m <sup>2</sup>	privat
	Erdgeschoss u. 1. Stock	248,85 m <sup>2</sup>	privat
	Hoffläche, Garten	0 m <sup>2</sup>	(gemeinsch.)
	gesamt	584,01 m <sup>2</sup>	

ad Kfz-Kosten)

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit oder Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an.

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder,

wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (Hofstätter/Reichel, ESt-Komm., § 4 Abs. 4 allgem. Tz. 13). Die Betriebsausgaben sind dabei dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Die Fahrtkosten für die Jahre 1999 bis 2001 wurden in Form einer Exceltabelle vorgelegt und mangels weiterführenden Grundaufzeichnungen für die Erstellung der vorgelegten Aufzeichnungen nicht anerkannt. Privatfahrten wurden nicht aufgezeichnet, da für Privatfahrten eigene Fahrzeuge zur Verfügung standen.

Dazu ist auszuführen: Dass die im Fahrtenbuch ausgewiesenen Kilometerstände mit anderen Beweismitteln nicht vereinbar wären, lässt sich den Aufzeichnungen jedoch nicht entnehmen. In den Aufzeichnungen wurden laufend Datum, Zweck, Ziel- und Ausgangspunkt, Kilometerstände angegeben, die aufgezeichneten Kilometerangaben je Reise entsprechen den angegebenen Reisepunkten und halten einer Überprüfung stand. Das Fahrtenbuch ist daher nachvollziehbar und plausibel. Die vorgelegten Aufzeichnungen enthalten lediglich keine Aufzeichnungen für Privatfahrten.

In Hinblick darauf, dass jedoch für Privatfahrten andere Fahrzeuge zur Verfügung standen, sind die Kfz-Kosten der Höhe nach als grundsätzlich glaubhaft anzuerkennen.

ad Mietvorauszahlungen)

Unter dem Begriff Lizenzen wurde im Jahre 1997 ein Betrag von S 1.500.000,00 aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. Von der BP wurde dieser Sachverhalt als Mietvorauszahlungen beurteilt und eine aufwandswirksame Abgrenzung dieser Mietvorauszahlungen vorgenommen.

Dazu ist festzustellen: Das Mietrecht ist ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut, wenn es entgeltlich erworben wurde. Zahlungen für die Anschaffung eines Mietrechtes sind von den Mietvorauszahlungen abzugrenzen. Dieser Sachverhalt ist nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu beurteilen.

Rechnungsabgrenzungsposten sind Bilanzpositionen eigener Art (Doralt, EStG, Tz 42 zu § 4). Rechnungsabgrenzungspositionen dienen dazu Ausgaben bzw. Einnahmen der Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören und auf deren Ertrag sie sich auswirken sollen, sind aber selbst keine Wirtschaftsgüter.

Im vorliegenden Fall steht die Zahlung des Mietrechtes wirtschaftlich mit dem Übergang der Berechtigung zusammen. Es liegt somit ein Indiz für das Vorliegen eines Mietrechtes vor (Jakom, EStG, Tz 173 zu § 4).

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen 1996 bis 2001 werden wie folgt ermittelt:

ad Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998)

	1996	1997	1998
Gewinn lt. HB	55.049,00	19.128,00	148.035,00
Verdeckte Ausschüttung	50.169,--	32.548,--	86.499,--
Körperschaftsteuer	112.016,--	144.544,--	136.272,--
anrechenbare inländ. Kest	16.721,--	10.848,--	28.830,--
Sonst. nichtabzugsföh. Steuern		45.296,--	
ergibt Einkünfte aus Gewerbebetr.	233.955,--	252.364,--	399.636,--
Einkommen gerundet	234.000,--	252.400,--	399.600,--
Körperschaftsteuer in S	79.560,--	85.816,--	135.864,--
Körperschaftsteuer in €	5.781,85	6.236,49	9.873,62

ad Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001)

	1999	2000	2001
Gewinn lt. HB	121.916,--	61.872,--	-249.905,--
Verdeckte Ausschüttung	5.772,95	6.162,22	1.706,20
Körperschaftsteuer	66.776,--	85.396,--	24.080,--
anrechenbare inländ. Kest	1.924,11	2.054,07	568,73
Kapitalertragsteuer			37.438,--
ergibt Einkünfte aus Gewerbebetr.	196.389,--	155.484,--	-186.110,--
Einkommen gerundet	196.400,--	155.500,--	-186.110,--
Körperschaftsteuer in S	66.776,--	52.870,--	24.080,--
Körperschaftsteuer in €	4.852,80	3.842,--	1.749,96

ad Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001)

Berechnung verdeckte Ausschüttung in S 1999 bis 2001)

	1999	2000	2001
Verd. Gewinnauss. lt. BP	81.722,01	76.851,40	12.109,25
abzgl. Betriebskosten lt. BP	-3.173,67	-3.279,90	-715,83
zuzgl. Betriebskosten lt. BE	2.359,91	2.438,90	532,28
abzgl. Energiekosten H. lt. BP	-3.827,20	-2.273,00	-1.315,60
zuzgl. Energiekosten H. lt. BE	2.845,87	1.690,18	978,27

anteilige USt lt. BP	-765,44	-454,60	-263,12
anteilige USt lt. BE	567,17	338,04	195,65
Kfz-Kosten lt. BP	-73.995,70	-69.148,80	-9.814,70
Verd. Ausschüttung lt. BE	5.772,95	6.162,22	1.706,20

Berechnung der Kapitalertragsteuer 1999 bis 2001)

	1999	2000	2001
Verd. Auss. lt. BE	5.772,95	6.162,22	1.706,20
Steuersatz	33,33%	33,33%	33,33%
Kapitalertragsteuer	1.924,11	2.054,07	568,73
" in Euro	139,83	149,28	41,33

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 29. November 2011