



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 15. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 17. August 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2002-2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.) fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung für die Jahre **2002** bis 2004 statt, bei der unter anderem die in Tz. 8 (verdeckte Gewinnausschüttung) dargestellte Feststellung getroffen wurde:

„Die Betriebsprüfung stellt auf Grund des schriftlichen Vorhalteverfahrens die Chronologie wie folgt fest:

„6/2000: mündlicher Mietvertrag 6/2000 rückwirkend zum 1.1.2000, Mietvereinbarung ATS 5.000.000,--

6/2000: Verkehrswertgutachten für die Entnahme der Liegenschaft im Rahmen der Umgründung, der Mietzins, der für die Berechnung des Ertragswertes herangezogen wird, beträgt ATS 5.000.000,-- (der sich dadurch ergebende niedrige Ertragswert bewirkt, dass keine stille Reserve zu versteuern ist)

4/2001: Änderung des mündlichen Mietverhältnisses, Erhöhung des Mietzinses: Neben einer fixen m²-Miete von € 2,50 wird ein variabler Ertragsanteil der Miete von 30% des EGT's vereinbart.

Buchung der Miete für das Jahr 2000 rückwirkend über das Verrechnungskonto.

Ein Zahlungsfluss erfolgt erst im Jahr 2001 nach Abbau des Verrechnungskonto. Zur weiteren Begründung siehe die Darstellung des Punktes 6.) in der Niederschrift über die Schlussbesprechung."

Punkt 6. der Niederschrift über die Schlussbesprechung lautet wie folgt:

„Mündliches Mietverhältnis der Kongregation - GmbH:

Im Jahr 2000 hat die Kongregation das ordenseigene Spital in Form einer GmbH ausgegliedert. Einbringung des Einzelunternehmens unter der Firma Privatklinik GmbH. Einbringungsvertrag vom 24.7.2000, der Einbringungstichtag war der 31.12.1999. Die Liegenschaften mit dem Spitalsgebäude wurden von der Kongregation nicht eingebracht. Im Einbringungsvertrag wurde festgehalten, dass sich die Kongregation verpflichtet, mit der Privatklinik über die Betriebsliegenschaft einen Mietvertrag zu orts- und branchenüblichen Bedingungen zu schließen. Für die Ermittlung der auf der Liegenschaft befindlichen stillen Reserven wurde vom Gutachter eine Verkehrswertschätzung zum 1.5.2000 datiert mit 5.6.2000 vorgenommen.

Bei der Berechnung des Ertragswertes wurde dem Gutachten ein Ertrag (Mietertrag) laut Angaben der Buchhaltung von 5.000.000,-- S zu Grunde gelegt. Auf Grundlage der Gewichtung des Ertragswertes zum Sachwert 3 zu 1 wurde ein Verkehrswert von 85.000.000,- S ermittelt. Der Gutachter hat festgehalten, dass im Gutachten wertbestimmende aus der Buchhaltung hergeleitete (im gegenständlichen Fall vom Auftraggeber beigebrachte) Daten verwendet wurden.

Der Verkehrswert von 85.000.000,-- S ergab sich auf Grundlage des mit einem Mietertrag von 5.000.000,-- S errechneten Ertragswertes und durch Gewichtung zwischen Ertrags- und Sachwert. Durch den niedrigen Verkehrswert war keine stille Reserve bei der Entnahme zu versteuern (der Buchwert betrug ca. 89.000.000,-- S). Der Sachwert laut Gutachten betrug 147.697.000,-- S. Hätte der mit Vertragsänderung im April 2001 vereinbarte erhöhte und rückwirkend für das Jahr 2000 eingebuchte Mietzins (fixe und variable Mietzinskomponente) in Höhe von 8.957.997,65 S im Gutachten Berücksichtigung gefunden, ergäbe dies einen Verkehrswert laut Gutachten von 126.000.000,-- S. Somit wäre bei der Entnahme eine stille Reserve von ca. ATS 37.000.000,-- zu versteuern gewesen.

Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Kongregation und der 100% Tochter der Privatklinik GmbH wurde bis dato nicht geschlossen.

Der Inhalt des Mietvertrages wurde im schriftlichen Vorhalteverfahren wie folgt dargestellt: Der Abschluss des Mietvertrages erfolgte im Juli anlässlich des Einbringungsvertrages. Die Höhe der Miete sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar gewesen. Im 1. Protokoll der Beiratssitzung wurde festgehalten, dass Details des Mietvertrages noch zu diskutieren sind. Im April 2001 bei einer Besprechung zwischen A. (Kongregation), Mag. H. (GF der Privatklinik) und Steuerberater Mag. C. wurde die Miete mit 2,50 € fixer Mietzins pro m² und der variable Anteil mit 30% des EGT's festgesetzt. Erstmals mit der Mietvorschreibung 2001 wurde der fixe Mietzins von 2,50 € berücksichtigt. Hintergrund der variablen Gewinnkomponente war, die Privatklinik in schlechten Jahren nicht zu sehr mit hohen Mietzahlungen zu belasten, dies vor allem im Hintergrund auf die Verlustjahre vor der Ausgliederung.

Sämtliche Instandhaltungen sollen Sache der Privatklinik sein, alle aktivierungspflichtigen Maßnahmen hat die Kongregation übernommen. Der Bestandvertrag umfasst sämtliche Gebäude, welche dem Betrieb der Privatklinik dienen, sowie die nördlich der Klinik befindlichen Parkflächen. Ausgenommen wurden jene Gebäudeteile, welche der Kongregation für eigene Zwecke genutzt hat. Vereinbart wurde, dass die Kongregation für die Dauer von 25 Jahren auf ihr Kündigungsrecht verzichtet. Der im Juli 2000 abgeschlossene Mietvertrag sollte rückwirkend mit 1.1.2000 in Kraft treten. Die Zahlungen der Miete für das Jahr 2000 wurden

rückwirkend über das Verrechnungskonto gebucht. Ein Zahlungsfluss erfolgte erst nach Abbau des Verrechnungskontos im Jahr 2001.

Für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben Kriterien maßgebend, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Gegenständlich wurde mit Juli 2000 ein mündlicher Mietvertrag abgeschlossen. In diesem Mietvertrag wurde ein Mietzins von 5.000.000,-- S vereinbart, welcher zur Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudes herangezogen wurde.

Im April 2001 kam es zu einer nachträglichen Veränderung des bestehenden Mietverhältnisses indem der vereinbarte und dokumentierte Mietzins abgeändert wurde. Nunmehr wurde eine fixe Mietzinskomponente in Höhe von € 2,50 pro m² und eine variable Mietzinskomponente von 30% des EGTs vereinbart. Diese geänderte Mietzinsvereinbarung bewirkt eine starke Steigerung des Mietzinses. Die vermietete Fläche betrug 13.990 m²; ab 2003 wurde für den Parkplatz eine Pauschale von 11.000,--€ verrechnet

Begründet wurde diese Anpassung des Mietzinses mit einer 30%-igen Gewinnbeteiligung, dass ursprünglich die Verlustsituation keine höhere Miete möglich war. Erst mit einer verbesserten Ergebnissituation in der Privatklinik GmbH konnte eine Gewinnbeteiligung für den Vermieter (100% Mutter der GmbH) vereinbart werden.

Nach Beurteilung der Betriebsprüfung stellt die vereinbarte Gewinnbeteiligung im April 2001, eine Novation des im Juli 2000 vereinbarten Mietvertrages dar, welche unter Fremden Dritten nicht abgeschlossen worden wäre.

Zwischen Fremden ist eine Anpassung des vereinbarten Mietzinses nach dem Abschluss des Mietvertrages um eine 30%-igen Beteiligung am EGT nicht üblich. Ebenso sind Anpassungen des Mietzinses an die wirtschaftliche Ertragssituation des Mieters nicht fremdüblich. Eine unter Fremden übliche Umsatzbeteiligung wurde nicht abgeschlossen.

Die im Juli vereinbarte Höhe des Mietzinses ist durch Heranziehen bei der Ermittlung des Verkehrswertes hinreichend nach außen hin zum Ausdruck gebracht worden und für die Ermittlung steuerlich wesentlicher Werte herangezogen worden. Daher kann eine nachträgliche und rückwirkend vereinbarte Erhöhung des Mietzinses nach Beurteilung der Behörde eine wesentliche Veränderung des ursprünglich bestehenden Mietvertrages darstellen, welche unter Fremden nicht erfolgt wäre.

Nach Beurteilung der Betriebsprüfung liegt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung der Privatklinik GmbH an die Kongregation vor. Die variable Mietzinskomponente unter Berücksichtigung einer fremdüblichen Wertanpassung der fixen Mietzinskomponente wird daher als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Es ergibt sich nachfolgende Berichtigung:

Darstellung des Mietaufwandes netto	2002	2003	2004
fixe Mietzinskomponente variable	419.700,00	430.700,00	430.700,00
Mietzinskomponente 30% vom EGT	327.709,05	471.285,72	534.941,01
	747.409,05	901.985,72	965.641,01

Die variable Mietzinskomponente wird aufgrund der Vertragsnovation als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt.

Die Wertanpassung wird nach dem Verbraucherpreisindex berücksichtigt wobei die

durchschnittliche Jahresinflation 2002: 1,8 %, 2003: 1,3 % und 2004: 2,1 % betrug.

Wertanpassung	7.554,60	5.697,31	9.322,99
vGA ab Hinzurechnung	320.154,45	465.588,41	525.618,02

Es besteht keine Kest Pflicht."

In ihrer Berufung führt die Bw. folgendes aus:

„Im Jahr 2000 hat die Kongregation das bis dahin als Betrieb gewerblicher Art geführte Krankenhaus in eine GmbH ausgegliedert; die Kongregation ist 100%ige Gesellschafterin der GmbH. Die Ausgliederung erfolgte in Form einer Einbringung nach Art III UmgrStG rückwirkend per 31.12.1999. Hintergrund der Ausgliederung waren wirtschaftliche Schwierigkeiten des Krankenhauses zum damaligen Zeitpunkt sowie der Wunsch der Kongregation nach einer nicht ordenszugehörigen Geschäftsführung.

Bereits im Vorfeld der Einbringung wurden Überlegungen hinsichtlich der betriebszugehörigen Liegenschaften angestellt und daher Herr Ing. E., Baumeister und Sachverständiger für das Bauwesen beauftragt eine neutrale Verkehrswertschätzung der Gebäude vorzunehmen.

Die weitere Vorgehensweise betreffend die Gebäude sollte ausschließlich eine Kostenentscheidung sein.

Da der Gutachter, welcher aufgrund seiner Referenzen und Reputationen auf diesem Gebiet beauftragt wurde, in seinem Gutachten zu dem Schluss gekommen ist, dass der Verkehrswert der Liegenschaften unter dem Buchwert liegt, wurden die Gebäude anlässlich der Einbringung ohne steuerliche Auswirkungen zurückbehalten.

Nur der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass das SV-Gutachten mit 6.5.2000 datiert ist, die Beratungen über die genaue Ausformung der Einbringung erst in der Folge abgeschlossen wurden und der Einbringungsvertrag mit 24.7.2000 unterzeichnet ist.

Gleichzeitig wurde ein Mietvertrag zu orts-und branchenüblichen Bedingungen abgeschlossen, dies wurde sogar explizit in den Einbringungsvertrag aufgenommen. Die exakte Miethöhe wurde dort allerdings noch nicht festgelegt.

In weiterer Folge wurde der Mietvertrag zahlenmäßig konkretisiert und die Miete in einen fixen und einen variablen Anteil aufgeteilt, die fixe Miete beträgt 2,50 € pro m² und Monat, daher 419.700,-- € (5.775.197,91 S) pro Jahr, der variable Teil wurde mit 30% des EGT's festgesetzt und hat in den Jahren 2000 bis 2005 zwischen 160.200 € und 697.700 € betragen. Insgesamt ergab sich bei einer vermieteten Fläche von 13 990 m² eine durchschnittliche m²-Miete von 4,86 €/m²/Monat.

Dieser Wert liegt, nach unseren Recherchen, an der unteren Grenze der Fremdüblichkeit, womit die Vorgabe des Einbringungsvertrages (orts-und branchenübliche Bedingungen) in diesem Punkt gerade noch erfüllt wird. Würde man von fehlender Fremdüblichkeit ausgehen, hätte dies eine, steuerlich unbeachtliche, Nutzungseinlage seitens der Kongregation zur Folge. An der Beurteilung der verrechneten Miete und somit des Sachverhaltes würde sich nichts ändern. Hintergrund dieser Aufteilung war der Gedanke die Privatklinik in schlechten Jahren

nicht zu sehr zu belasten; dies vor allem in Hinblick auf die Verlustjahre in der Zeit vor der Ausgliederung.

Da zwischen der Kongregation und der Privatklinik anlässlich der Ausgliederung ein Verrechnungskonto zugunsten der Privatklinik bestanden hat, erfolgten tatsächliche Zahlungen erst nach Abbau dieses Verrechnungskontos. Da auch der Abbau eines Verrechnungskontos als Zufluss gilt, wurde auf Seiten der Kongregation bereits im Herbst 2000 eine vorläufige fixe Miete berechnet und mittels der UVA 11/2000 der Umsatzsteuer unterzogen.

In Anlehnung an die Ausgestaltung der Mietverträge bei anderen Krankenhäusern bzw. um den Vorgaben des Mietrechtes zu entsprechen hat die Privatklinik als Krankenhausbetreiber sämtliche Instandhaltungen übernommen, alle aktivierungspflichtigen und somit die Substanz des Hauses betreffenden Maßnahmen war Angelegenheit der Kongregation als Vermieterin.

Der Bestandvertrag umfasst sämtliche Gebäude welche dem Betrieb der Privatklinik dienen, sowie die nördlich der Klinik, in der K.-gasse, befindlichen Parkflächen. ...

Ausschlaggebend für die Höhe des Verkehrswertes im SV-Gutachten war die Annahme einer jährlichen Miete von 5 Mio. S für die Ermittlung des 3-fach gewichteten Ertragswertes. Tatsächlich hat es eine Miete in dieser Höhe nie gegeben. ...

In weiterer Folge hat das Finanzamt, motiviert durch die Betriebsprüferin, in der Zeit zwischen November 2006 und Mai 2007 sowohl an die Privatklinik als auch an die Kongregation zahlreiche Ergänzungsersuchen zu diesem Thema gestellt. Dabei hat das Finanzamt ursprünglich den Standpunkt eingenommen, dass das SV-Gutachten aufgrund der darin angenommenen Miete von 5 Mio. S falsch sei und daher eine Nachversteuerung des Entnahmegewinns auf Seiten der Kongregation vorzunehmen sei. Wir haben versucht, diesen Standpunkt nachzuvollziehen und haben, den Verkehrswert, bei ansonsten unveränderten Berechnungsparametern (!) hochgerechnet. Wenn bereits im Gutachten die tatsächlich verrechnete Miete angesetzt worden wäre, hätte sich anlässlich der Entnahme der Gebäude ein steuerpflichtiger Entnahmegewinn errechnet, wobei wir selbstverständlich nicht beurteilen können, ob in diesem Fall nicht andere Berechnungsparameter zu ändern gewesen wären.

Da das Jahr 1999 - in welches die Versteuerung des Entnahmegewinns allenfalls fiel - nach den Bestimmungen des StReformG 2005 (BGBl I 2004/57) -bereits verjährt war, wäre keine Wiederaufnahme mehr möglich. ...

In weiterer Folge hat die Betriebsprüferin versucht, über verschiedenste Ansatzpunkte zu einem (äquivalenten) Ergebnis zu kommen. ... All diese Behauptungen gingen völlig an der Realität vorbei, sodass die Betriebsprüferin letztendlich einen völligen Argumentationsumschwung vollzogen hat und das SV-Gutachten plötzlich als richtig eingestuft hat um dann, in weiterer Folge, einen Mietvertrag mit einer Miethöhe von 5 Mio. S - wie im Gutachten angeführt - zu unterstellen. Dies, obwohl den Organen klar ist, dass es eine derartige Miethöhe tatsächlich nie gegeben hat. Die über diese Höhe hinausgehende Miete (variabler Anteil) wurde überhaupt nicht anerkannt und als verdeckte Gewinnausschüttung dem Gewinn des jeweiligen Jahres wieder hinzugerechnet. ...

Die Kongregation hat anlässlich der Einbringung mit der Privatklinik einen Mietvertrag zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen. Lediglich die genaue Aufteilung in fixe und, variable Miete wurde erst später festgelegt, allerdings war von Anfang an klar, dass sich das Mietentgelt aus diesen beiden Bestandteilen zusammensetzen soll. Die fixe Miete wurde mit 2,5 € /m²/Monat festgesetzt, die variable Miete wird mit 30% des EGT's berechnet. Die fixe Miete kam bereits im Jahr 2000 rückwirkend per 1.1. zur Verrechnung, die variable konnte naturgemäß erst nach Fertigstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 2000, im Jahr 2001, verrechnet und gebucht werden.

Allein die Abschreibung der vermieteten Gebäude beträgt bei Buchwertfortführung jährlich 5.365.750,00 S. Bei einer Miethöhe von 5 Mio. S ergäbe sich daher ein Verlust aus der Vermietungstätigkeit und eine monatliche m²-Miete von nur 2,16 €, dieser Wert kann wohl nicht als fremdüblich angesehen werden. ...

Unserer Ansicht nach ist der Betriebsprüferin dahingehend wohl Recht zu geben, dass in das SV-Gutachten eine höhere Miete hätte einfließen sollen. ... Tatsache ist aber, dass dieser Wert zu keinem Zeitpunkt der Realität entsprochen hat.

Wir haben uns daher die Mühe gemacht und mit der Witwe des verstorbenen Gutachters Kontakt aufgenommen, um Einsicht in die Vorarbeiten zu bekommen. Aus diesen geht hervor, dass ursprünglich mit einer Miethöhe von ca. 8 Mio. S gerechnet wurde, dieser Betrag ergibt sich aus dem „1. Konzept“. ... Die Basis dafür war -wie aus einer handschriftlichen Notiz des Gutachters ersichtlich ist - eine Angabe von Mag. C., die 8 Mio. S sind sogar untergliedert in zwei Beträge, nämlich in 4.820.000 S und 4 Mio. S. Diese beiden Beträge beziehen sich offenkundig auf die beiden Bestandteile des Mietzinses, nämlich den fixen und den von der Betriebsprüfung negierten variablen Anteil.

Warum im „2. Konzept“ und in der Endversion des Gutachtens plötzlich nicht mehr 8 Mio. S, sondern 5 Mio. S als Miete angesetzt worden sind, geht auch aus den Vorarbeiten nicht hervor. Es ist daher anzunehmen, dass es sich dabei um einen (Schreib)Fehler von Seiten des Gutachters handelt, der im Nachhinein niemandem mehr aufgefallen ist. Das Gutachten ist daher unserer Ansicht nach objektiv als falsch einzustufen, jegliche Feststellung die darauf Bezug nimmt, muss daher ebenfalls falsch sein.

Die Betriebsprüferin hingegen nimmt das Gutachten - obwohl auch sie von den falschen Prämissen weiß - als objektiv richtig an, damit die Nichtbesteuerung der stillen Reserven anlässlich der Entnahme bei der Kongregation zumindest indirekt über die Privatklinik kompensiert werden.“

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2011 hat der unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt seine grundsätzlichen Bedenken gegen den Erstbescheid in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vorgehalten und unter anderem die fehlende Fremdüblichkeit einer vom Jahresertrag der Mieterin abhängigen variablen Mietkomponente grundsätzlich geteilt. Unter ausdrücklichem Hinweis auf die vom VwGH vertretene Vorjudikatur, wonach verdeckte Gewinnausschüttungen der Höhe nach an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln wären, wurde ersucht, diesbezügliche Ermittlungen nachzuholen, zumal es sich mit dem von der Bw. im Verfahren bereits mehrmals geäußerten Hinweis eine durchschnittliche Miete von 5 €/m²/Monat sei fremdüblich, nicht hinreichend auseinander gesetzt habe und jede Art von Fremdvergleich mit Mieten ähnlicher Gewerbeobjekte an Hand von Mietzinsspiegel oder Gebäudebewertungsgrundsätzen bislang vermieden hat.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 23. Dezember 2011, mit der das Finanzamt durch die Fachvorständin die Stellungnahme der Prüferin vom 28. November 2011 zu ihrer eigenen erhebt, führt es u.a. wie folgt aus:

„Im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass ein mündliches Mietverhältnis zwischen der Kongregation und der GmbH seit Juli 2000 besteht (Einbringungsvertrag vom 24.7.2000).“

Der ursprünglich zu diesem Zeitpunkt vereinbarte Mietzins betrug laut Verkehrswertgutachten vom 1.5.2000 gesamt 5.000.000,00 S, dies entspricht 363.364,17 € pro Jahr.

Umgelegt auf die vermietete Fläche von 13.990 m² entspricht dies einer Miete von rund 2,16 €/m²/Monat. Dies stellt eine fremdübliche Verzinsung von 5% dar (laut Gutachten Seite 24).

Mit April 2001 kommt es zu einer Erhöhung des Mietzinses auf 2,50 € pro m² und 30% des EGT. Dies entspricht einem Mietzins pro m² von 4,45 € im Jahr 2002, 5,37 € im Jahr 2003 und 5,75 € im Jahr 2004 (gesamter verrechneter Mietzins umgerechnet auf m² und Monat).

Der steuerliche Vertreter beurteilt in seiner Stellungnahme eine durchschnittliche Miete von 5,00 €/m²/Monat als angemessen, schreibt von vergleichbaren Sanatorien, die bis zu 10,00 €/m² bezahlen und das Wohnungsmieten in der K.-gasse bis zu 7,00 €/m² betragen. Eine Konkretisierung der Vergleichszahlen erfolgt nicht.

Ein frei vereinbarter (nicht gesetzlich normierter) Mietzins bewegt sich im Rahmen seiner Vereinbarung immer in einer Bandbreite von Möglichkeiten. Zweifelsfrei vergleichbare Objekte mit dem vorliegenden Sanatorium in ähnlicher Lage gibt es nicht.

Daher kann die Beurteilung der Fremdüblichkeit des vereinbarten Mietzinses immer nur unter Zuhilfenahme von allgemeingültigen Kalkulationsgrundsätzen erfolgen.

Bei gewerblich genutzten Objekten erfolgt die Beurteilung der Fremdüblichkeit durch die Verzinsung des eingesetzten Kapitals.

Dabei wird hier nach herrschender Literaturmeinung eine Verzinsung von bis zu 6% bis 6,5% als fremdüblich beurteilt. Eine Mindestverzinsung des eingesetzten Kapitals liegt bei 3%. Wodurch sich eine Bandbreite von 3 – 6,5% definieren lässt.

...

Ordinationsuntervermietungen in der Privatklinik an Dritte Fremde erfolgen zu 3,27 € (Dr. F.), 4,00 € (Dr. S.), 9,80 € (Dr. Sch.), 10,47 € (Dr. P.). Diese Mietzinse pro m² zeigen auf, dass eine große Bandbreite für einen fremdüblichen Mietzins möglich ist, je nach individuellen Konditionen und Erfordernissen. Diese Werte können nur eine Bandbreite fremdüblicher Mietzinse zwischen Fremden dokumentieren, stellen jedoch keine Vergleichswerte im gegenständlichen Verfahren dar.

Der von der Außenprüfung als fremdüblich anerkannte Mietzins von 2,50 €/m² stellte eine fremdübliche Verzinsung des Kapitals dar (rund 2,16 € stellen eine 5% Verzinsung laut gutachterliche Ertragswertermittlung dar). Diese Mietzahlungen wurden ab Juli 2000 im Rechnungswesen verbucht.

Der in der Stellungnahme des UFS erwähnte Mietzinsspiegel liegen für Sanatorien nicht auf und es können nur andere Objektgruppen vergleichsweise herangezogen werden, die jedoch wenig Aussagekraft für den konkreten Prüfungsfall bieten.

Bei der vom UFS zitierte VwGH-Judikatur wird der vereinbarte Mietzins als nicht fremdüblich durch die Außenprüfung beurteilt, es werden durch die Außenprüfung jedoch keine Feststellungen über die Höhe eines fremdüblichen Mietentgeltes getroffen und diese fehlende Feststellung werden vom VwGH als Verfahrensmangel beurteilt.

Der im gegenständlichen Fall zu beurteilende Sachverhalt entspricht nicht dem, dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt daher kann auch das Erkenntnis nicht „eins zu eins“ auf den gegenständlichen Sachverhalt umgelegt werden. ... Dieser Mietzins entspricht einer Verzinsung von etwas mehr als 5% und liegt in einer Bandbreite möglicher fremdüblicher Mietzinse.

Es erfolgte mit April 2001 eine Abänderung des mündlichen Mietvertrages (Vertragsnovation) hinsichtlich der Höhe des Mietzinses bei unverändertem Mietobjekt. Es wurde nunmehr vom Vermieter zusätzlich eine 30% Beteiligung am EGT als Mietzins verlangt.

Es stellt sich nun nicht die Frage, ob dieser erhöhte Mietzins ebenfalls in einer fremdüblichen Bandbreite möglicher Mietzinse Deckung findet.

Zu klären ist die Frage, ob Fremde Dritte eine derartige Vertragsänderung hinsichtlich der Höhe des Mietzinses vornehmen würden, und dies ist zweifelsfrei zu verneinen. Kein Mieter würde dem Vermieter einen höheren Mietzins bezahlen, wenn für das idente Mietobjekt bereits ein Mietzins vereinbart wurde, der günstiger ist und in einer fremdüblichen Bandbreite liegt.

Daher ist aufgrund der nicht fremdüblichen Vertragsänderung, der, über den mit Juli 2000 vereinbarten fremdüblichen Mietzins, als Betriebsausgabe geltend gemachte Betrag in Form der variable Mietzinskomponente 30% vom EGT zur Gänze als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen.

Diese zusätzlichen Zahlungen sind durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen bewirkt, die Kongregation ist 100% Gesellschafterin GmbH. Die auf Ebene der Privatklinik überhöht geltend gemachten Betriebsausgaben stellen steuerbefreite Einnahmen auf Ebene der Kongregation dar. Neben der Ursache in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung dieser nicht fremdüblichen Vertragsänderung ist diese natürlich unter dem Aspekt massiver Steuerersparnis zu beurteilen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie bereits im Vorhalteverfahren dem Finanzamt gegenüber zur Kenntnis gebracht, ist gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 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. Unter verdeckten Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzeln in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte, scheinbare Aufwendungen oder zu geringe fehlende Einnahmen vor (VwGH 1.3.2007, [2004/15/0096](#)). Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist damit die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Diese ist an Hand **eines Fremdvergleiches** zu ermitteln (VwGH 24.9.2007, [2004/15/0166](#)). Vorauszuschicken ist sachverhaltsmäßig, dass im vorhin zitierten VwGH-Fall die GmbH als Vermieterin gegenüber einer ihrem Gesellschafter nachstehenden Firma zu geringe Mietentgelte verrechnete. Bei der Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung hat sich der UFS darauf gestützt, die Bw. habe die Ablöse der Ausbaurkosten der Mietobjekte (Appartements) und die Errichtung der Seminarräume fremdfinanzieren müssen und durch die vereinbarten Mietentgelte seien nicht einmal die eigenen Kosten (Zinsen und Abschreibungen)

gedeckt gewesen. Welches Mietentgelt im Falle einer Fremdvermietung zu erzielen gewesen wäre, habe er nach Ansicht des VwGH nicht festgestellt, worin ein wesentlicher Verfahrensmangel erblickt wurde, weil sich die Höhe fremdüblicher Mietentgelte nicht allein an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen lasse. Erwähnenswert ist noch, dass die dortige finanzamtliche Schätzung von einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis völlig inhomogener Objekte (unterschiedliche Lagen, Parterre, erster Stock, Hinterhof etc.) ausgegangen war.

Der hier angefochtene Bescheid hat bislang jede Art von Fremdvergleich mit Mieten ähnlicher Gewerbeobjekte an Hand von Mietzinsspiegeln geschweige denn nach Gebäudebewertungsgrundsätzen vermieden. Er lässt in seiner Tz. 6 des Betriebsprüfungsberichtes in seiner Wortfolge: *„Der Verkehrswert von 85.000.000 S ergab sich auf der Grundlage des mit einem Mietertrag von 5.000.000 S errechneten Ertragswertes und durch Gewichtung zwischen Ertrags- und Sachwert. Durch den niedrigen Verkehrswert war keine stille Reserve bei der Entnahme zu versteuern. Der Buchwert betrug ca. 89.000.000 S, der Sachwert lt. Gutachten betrug 147.697.000 S. Hätte der mit Vertragsänderung im April 2001 vereinbarte erhöhte und rückwirkend für das Jahr 2000 eingebuchte Mietzins (fixe und variable Mietzinskomponente in Höhe von 8.957.997,65 im Gutachten Berücksichtigung gefunden, ergäbe dies einen Verkehrswert laut Gutachten von 126.000.000 S. Somit wäre eine Entnahme von ca. 37.000.000 S zu versteuern gewesen.“* unzweifelhaft vermuten, dass die Betriebsprüfung, die Unrichtigkeit der anlässlich der Einbringung beauftragten Verkehrswertermittlung anzweifelte, jedoch in der weiteren Folge, weil das Jahr der Einbringung steuerrechtlich nicht mehr verwertbar war, ausschließlich deshalb festhielt, um einen für sie günstigeren Prozessstandpunkt (Kürzung des Mietaufwandes durch die Annahme des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen) zu begründen.

Um auf die von der Bw. geltend gemachten rechnerischen Mängel des seinerzeitigen Gutachtens nicht weiter eingehen zu müssen, werden die Aufklärungsversuche, wie der Fehler entstanden sein könnte, als wenig glaubwürdig eingestuft. Abgesehen davon erscheint es bei der Ermittlung angemessener Mietzinse und Statuierung eventueller verdeckter Ausschüttungen völlig unbeachtlich, wie allfällige Fehlerhaftigkeiten des Gutachtens zustande gekommen sind. Im Übrigen ist der Erstermittlung des Ertragswertes durch den Sachverständigen eingeschränkter Beweiswert beizumessen, zumal er ausdrücklich anführt, den angenommenen Betrag von 5.000.000 S der Buchhaltung und damit dem Kreis der Abgabepflichtigen entnommen zu haben. Die im Berufungsverfahren zum Beweise ihres Vorbringens genannten höheren Zahlen von 8.000.000 S, 4.820.000 S und 4.000.000 S vorgelegten handschriftlichen Notizen vermitteln ebenfalls nur als Darlegung einer Parteibehauptung über die Höhe eines vermeintlichen Jahresertrages und es ist ohnehin kaum einer weiteren Beweisführung zugänglich, wann diese Zahlen tatsächlich dem

Sachverständigen zugemittelt wurden, zumal dieser in der Zwischenzeit verstorben ist. Abgesehen würde auch selbst ein Eingeständnis allfälliger Kalkulationsirrtümer bei der Ermittlung der vom seinerzeitigen Betrieb der Bw. gelieferter Daten, bei der Ermittlung der Höhe allfälliger verdeckter Ausschüttungen nicht weiterhelfen, zumal sich das Finanzamt hinsichtlich der Plausibilität der von der Bw. vorgebrachten Einwendungen gegen die Richtigkeit des seinerzeitigen Gutachtens lediglich mit dem Argument abtut, es gäbe keine vergleichbaren Objekte in ähnlicher Lage. In diesem Zusammenhang ist es dem unabhängigen Finanzsenat aus eigener Wahrnehmung der lokalen Verhältnisse bekannt, dass in der Nähe ein Sanatorium eines Konkurrenten betrieben wird. Der bloße Hinweis auf vermeintliche Bandbreiten frei vereinbarter Mietzinse ersetzt eine sachverhaltsmäßige Ermittlung durch die Abgabenbehörde nicht, umso mehr als diese geradezu davon ausgeht, ihre Annahme sei die wirtschaftlich überzeugendere und begründe das ermittelte Besteuerungsergebnis. Es ist dem unabhängigen Finanzsenat auch bekannt, dass es kaum zweifelsfrei vergleichbare Objekte gibt, was in der Regel von den Streitparteien meist behauptet wird, um sich allfälliger behördlicher Fremdvergleiche zu entziehen.

Der vom Finanzamt vorgeschlagene Weg einer Ermittlung fremdüblicher Mieten unter Zuhilfenahme allgemeingültiger Kalkulationsgrundsätze ist in seiner Abstraktheit nicht weiter zu beanstanden. Erwähnt werden darf die bereits Rechtsprechung des VwGH, wonach die Festlegung fremdüblicher nicht ausschließlich nach kalkulatorischen Gesichtspunkten (Kosten) zu erfolgen habe, sondern auch die Marktverhältnisse berücksichtigen müsse. In diesem Zusammenhang ist auf die von der Judikatur angewandte „Mischmethode“ zu verweisen (VwGH 20.4.1982, 81714/0120-0123, 82/14/0094, 0095).

Der Äußerung des Finanzamtes ist entnehmen, dass es sein Besteuerungsergebnis aus der Ertragswertermittlung des von der Bw. in Zweifel gezogenen Sachverständigengutachtens abzuleiten versucht, indem es die Richtigkeit der von der Bw. seinerzeit gelieferten Daten – ohne auf die Einwendungen der Bw. einzugehen – behauptet (*„Der von der Außenprüfung als fremdüblich anerkannte Mietzins von € 2,50/m² stellte eine fremdübliche Verzinsung des Kapitals dar (rund € 2,16 stellen eine 5% Verzinsung laut gutachterlicher Ertragswertermittlung dar)*). Es übersieht dabei, dass seine Argumentation und Schlussfolgerungen von bestrittenen Tatumständen ausgehen. Abgesehen davon wird eine – einer an Nachprüfung mangels rechnerischer Darstellung nicht näher – zugängliche Verzinsung des Kapitals“ behauptet. Wenn daher von einer angemessenen Verzinsung des eingesetzten – in Gebäude und Grund und Boden – gebundenen Kapitals die Rede ist, kann dies nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben, denn jeder potenzielle Investor stünde vor der Alternative sein Gebäude bestmöglich zu vermieten oder den Verkaufserlös am Kapitalmarkt

fruchtbringend zu veranlassen. Die schwierigere Verwertbarkeit von Immobilien wurde vom Sachverständigen durch einen Abschlag berücksichtigt.

Das Finanzamt übersieht im gegenständlichen Fall, dass die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, in erster Linie eine **Tatfrage**, die und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (VwGH 31.3.2000, [95/15/0056](#); VwGH 26.11.2002, [99/15/0223](#)) ist, wobei grundsätzlich **die Abgabenbehörde den Nachweis des Vorliegens einer unangemessenen Gestaltung** zu führen hat (VwGH 10.5.1994, [90/14/0050](#); KStR 2001 Rz 755).

Die Beweiswürdigung der Abgabenbehörden, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen haben, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, ist vom VwGH insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, **in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt** worden ist (VwGH 8.2.2007, [2004/15/0149](#) unter Verweis auf *Ritz*, BAO⁴, § 167, Tz 10).

Aufgrund fehlender Ermittlungen ist eine hinreichende Überprüfung des angefochtenen Bescheides, ob Teile des verbuchten Aufwandes als verdeckte Ausschüttungen zu werten seien, nicht möglich. Im Übrigen hat die Bw. bereits im laufenden Prüfungsverfahren (Schriftsatz vom 22.12.2006, Seite 2 letzter Absatz sowie vom 10.5.2007, Seite 2, vorletzter Absatz) zweimal darauf hingewiesen, dass eine **durchschnittliche Miete von 5 €/m²/Monat** zum Ansatz kam. Dieser durchaus relevante Einwand blieb trotz ausdrücklichen Hinweises des unabhängigen Finanzsenates unberücksichtigt und wurde lediglich mit dem Hinweis nicht vergleichbarer VwGH-Judikatur abgetan.

Die vertretenen Rechtsansichten, der Hauptgesellschafter sei an einen der Höhe nach undeutlichen Mietvertrag für weitere Jahre gebunden und eine Gewinnbeteiligung des Vermieters seien fremdüblich, werden nicht geteilt. Ob die als Betriebsausgaben geltend gemachten Mietzinse fremdüblich sind, ist nach den oa. Fremdvergleichsgrundsätzen und nicht nach mündlich abgeschlossenen Entgeltsvereinbarungen zu lösen. Warum sämtliche unter dem Titel der Ertragskomponente verbuchten Beträge der Höhe nach zur Gänze darunter fallen sollten, kann dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden und stellt eher eine nicht näher ausgeführte Behauptung dar, um weitere Ermittlungen zu vermeiden, die die Bw. Vorgangsweise (mündlicher Mietvertrag mit lediglich in Aktenvermerken der Gesellschaftsorgane festgehaltenen Miethöhen) auslöst hatte.

Die bloße Tatsache der ertragsteuerlich neutralen Immobilienvermietung von als Körperschaften öffentlichen Rechts einzustufenden Rechtsträgern der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften ist ohne weitere Relevanz, weil es sich um vom Gesetzgeber aufgestellte steuerlichen Rahmenbedingungen handelt.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (*Ritz, BAO⁴, § 289, Tz. 5*). Es kann nicht als Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz angesehen werden, Ermittlungstätigkeiten (erstmalig) vorzunehmen und dadurch den von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Sachverhalt zu ergründen und die gesamten Ergebnisse eines Beweisverfahrens erstmals selbst zur Darstellung zu bringen. Die Aufgabe des unabhängigen Finanzsenates besteht in der Überprüfung der angefochtenen Bescheide; durch die Vorgehensweise des Finanzamtes würde die Vornahme des durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführenden Ermittlungsverfahrens auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst verlagert.

Es widerspricht der durch die BAO vorgegebenen Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz, dass das Finanzamt, wenn es sich im Ermittlungsnotstand wähnt, jegliche Verantwortlichkeit verwaltungsbehördlichen Handelns auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz überträgt.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist gehalten, nach Durchführung der für den vorliegenden Fall zweifellos noch erforderlichen Ermittlungshandlungen in Bezug auf den entscheidungsrelevanten Sachverhalt neue Bescheide zu erlassen.

Da die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) einen relativ großen Umfang haben, ist es zweckmäßig (§ 20 BAO), dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführt werden. Es ist nämlich in erster Linie deren Aufgabe, die für die abgabenrechtliche Beurteilung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Im Übrigen

normiert § 276 Abs. 6 erster Satz BAO, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat.

Graz, am 14. Februar 2012