



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag.Dr. Kurt Folk, KR Ing. Josef Bitzinger und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung der Bw. (vormals O6) vertreten durch pwb Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 2345 Brunn am Gebirge, Wolfholzg. 1, vom 13. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 17. März 2009 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 nach der am 7. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

- a) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- b) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- c) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist als Bauträger tätig. Laut Generalversammlungsbeschluss vom 26. April 2004 wurde die Umbenennung des Firmenwortlautes von O6 in O6b beschlossen.

Geschäftsführer (GF) in den Streitjahren waren:

A und

C.

Das Stammkapital wurde in den Streitjahren von folgenden Gesellschaftern gehalten:

Gesellschafter:	Anteil in %:	Anteil in €:
D	85,2	800.423,35
A	8,8	82.672,83
C	<u>6,0</u>	<u>56.367,84</u>
	100,00	939.464,02

Bei der Bw. fand im Jahre 2008 für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2005 eine Außenprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 4. September 2009 ausführlich dargestellt wurden:

1. Haftungsentschädigung i.H.v. 340.690,62 € (exkl. USt, lt. Tz. 1 des Bp-Berichtes):

Am 5. Februar 2003 stellte Herr A der Bw. Haftungsentschädigungen per 31. Dezember 2002 für diverse Kredite und Darlehen i.H.v. insgesamt 340.690,62 € in Rechnung.

Gem. Beschluss der Geschäftsführung vom 25. März 1994 erhalte Herr A mit Wirkung ab 1. Jänner 1994 ein Honorar i.H.v. 1,5 % des Haftungsrahmens.

Verrechnungsmodalitäten und Fälligkeiten seien in dieser Vereinbarung nicht festgehalten worden, dadurch seien nach Ansicht der Betriebsprüfung willkürliche Auszahlungen möglich. Weiters sei die Verrechnung in den Jahren 2001 bis 2008 nur ein einziges Mal (und hier auch nur für einen Zeitraum von 24 Monaten) erfolgt, was fremdunüblich sei.

Auch gem. Dienstvertrag vom 13. Dezember 2004 habe Herr A in seiner Funktion als Mitgesellschafter die persönliche Mithaftung übernommen.

Die Verbindlichkeiten die Projekte O2 und O1 betreffend, hätten durchgehend bis 2008 bzw. 2006 bestanden. Es sei somit nicht nachvollziehbar, warum keine jährlichen Abrechnungen erfolgt seien.

Die Betriebsprüfung gehe daher von einer verdeckten Ausschüttung aus, da dieser Beschluss zwischen Fremden nicht in dieser Form abgeschlossen worden wäre (= keine Verrechnungsmodalitäten, keine Fälligkeiten).

2. O3 (lt. Tz. 3 des Bp-Berichtes):

Die Bw. habe am 29. Juli 2005 einen Mietrechtszugang i.H.v. 266.040,71 € betreffend die Liegenschaft O3 auf die Dauer von 10 Jahren aktiviert

(Halbjahres-AfA 2005: 13.302,04 €).

Empfänger dieser Zahlung war die O4.

In § 8 des Mietvertrages, abgeschlossen zwischen T, als Hauseigentümer und Vermieter, und der O4 sei wie folgt vereinbart worden:

„Sobald der Mieter von seinem Recht auf Weitervermietung Gebrauch macht, ist der Vermieter dadurch aus ausdrücklich hiemit vereinbartem wichtigem Grund berechtigt, frühestens am 30. Juni 2005 mit einmonatiger Kündigungsfrist das Mietverhältnis gegen Entschädigung für den Wert des Weitervermietungsrechtes aufzukündigen.“

Die O4 hat mit der Bw. am 2. Oktober 1990 einen Untermietvertrag für Top 1.01, Stiege 1/1, abgeschlossen.

Lt. der o.a. Vereinbarung würde somit das Mietverhältnis mit der O4 automatisch mit der Zahlung der 266.040,71 € durch den „Eigentümer“ enden.

Da seit 2. Dezember 1996 Herr A Eigentümer der Liegenschaft O3 sei, hätte somit dieser den Betrag i.H.v. 266.040,71 € bezahlen müssen und nicht die Bw. als Untermieter.

Der Hauptmietvertrag zwischen Herrn A als Vermieter und der Bw. als Mieterin sei schließlich am 9. Juni 2004 abgeschlossen worden, wobei unter Punkt 2.1 ausgeführt wurde:

„Festgehalten wird, dass bezüglich Top 1.01, Stiege 1/1 derzeit ein Untermietverhältnis mit dem Mieter (= Bw.) besteht. Aufgrund der Aufkündigung des zugrundeliegenden Hauptmietverhältnisses per 31. Juli 2005 beginnt das Mietverhältnis bezüglich Top 1.01 am 1. August 2005 und wird auf unbefristete Dauer abgeschlossen.“

Darüber hinaus sei diese Liegenschaft im Dezember 2004 an die E verkauft worden, die damit sämtliche Mietverhältnisse übernommen habe.

Die erklärte Halbjahres-AfA i.H.v. 13.302,04 € stelle somit keine Betriebsausgabe der Bw. dar.

3. O2 (lt. Tz. 4 und 5 des Bp-Berichtes):

Bei der Liegenschaft O2 handle es sich um eine alte Fabriksanlage bestehend aus 12 Betriebshallen, 2 Lagerhallen, Büros, Trailerboxen, Freiflächen und Parkplätzen mit einer Gesamtfläche von 23.336 m².

a) Die Firma O5 (Rechtsvorgängerin der Bw.) habe im November 2000 die Liegenschaft O2 zu einem Kaufpreis von 2.512.387,08 € erworben.

b) Von November 2000 bis ins Jahr 2002 sei diese Fabriksanlage um ca. 4.400.000 € instandgesetzt und adaptiert worden.

c) Im August 2001 sei zwischen der Bw. und der Firma R2 ein Fruchtgenussrecht vereinbart worden.

Das Fruchtgenussrecht habe sich auf die Hallen 1 und 4 bezogen. Diese Hallen seien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht vermietet gewesen, sie seien sogar aufgrund des schlechten Zustandes als unvermietbar angesehen worden. Das Fruchtgenussrecht sei rückwirkend ab 1. Jänner 2001 eingeräumt worden, erstmalige Entgeltfälligkeit sei am 1. Juni 2001 gewesen. Der Fruchtgenussberechtigte sei lt. Vertrag berechtigt gewesen, die Hallen beliebig zu nutzen und die Erträge zu vereinnahmen. Die Höhe des Entgeltes entspreche der Höhe eines Kategorie D Mietzinses gem. MRG.

Es bestehe die Verpflichtung des Fruchtgenussberechtigten, die Hallen auf eigene Kosten zu sanieren und wiederherzustellen.

Die Adaptierungsarbeiten die gesamte Liegenschaft betreffend, sei von der Bw. in Auftrag gegeben worden. Die anteiligen Kosten für die vom Fruchtgenussrecht umfassten Hallen 1 und 4 seien an die Firma R2 weiterverrechnet worden, die diese Kosten i.H.v. 16.000.000 S (1.162.765,35 €) mit 31. Dezember 2001 aktiviert und auf die Dauer von 10 Jahren abgeschrieben habe.

d) Im August 2004 habe Herr A ein Bewertungsgutachten bezüglich eines neuen Fruchtgenussrechtes verfasst.

Der der Bewertung zugrunde liegende Mietertrag sei mit 14.538 € monatlich angenommen worden; berechnet mit einer Rendite von 8 % ergebe sich so ein Ertragswert i.H.v. 2.180.637 €.

Der mit 17,50 € pro m² angenommene Grundwert – gesamt 408.450 € - werde bei dieser Bewertung außer Betracht gelassen, weil er erst beim Verkauf einer Liegenschaft zu berücksichtigen sei.

Die Hallen 1 und 4 würden ebenfalls außer Betracht gelassen, weil darüber ja schon ein Fruchtgenussrecht bestehe.

Dieses Bewertungsgutachten sei als Grundlage für die Höhe des im Oktober 2004 vereinbarten Mietrechtsentgelts herangezogen worden.

e) Am 20. Oktober 2004 sei zwischen der Bw. als Vermieterin und der Firma R2 als Mieterin ein sogenannter „Generalmietvertrag“ über sämtliche Hallen, rd. 9.000 m², (ausgenommen 14.400 m² Freiflächen) wie folgt abgeschlossen worden:

- die bestehende Fruchtgenussvereinbarung über die Hallen 1 und 4 werde aufgelöst
- das Mietrecht werde auf unbestimmte Zeit eingeräumt, beginnend mit 1. November 2004
- die Mieterin sei berechtigt, die Liegenschaft beliebig zu nutzen, sie weiterzuvermieten, aus- und umzubauen und zu verändern (nach vorheriger Kenntnisaufnahme durch den Vermieter)
- das Entgelt bestehe in der Zahlung eines einmaligen pauschalen Entgeltes i.H.v. 2.180.000 € zzgl. 436.000 € USt, das bei Beginn des Mietrechtes zu bezahlen sei

- die Mieterin sei verpflichtet, die Hallen auf eigene Kosten zu erhalten und die laufenden Betriebskosten zu tragen
- die Vermieterin habe das Recht, das Mietrecht zu kündigen, wenn die Mieterin trotz dreimaliger Aufforderung mit der Bezahlung der Betriebskosten säumig sei
- die Mieterin habe das einseitige unwiderrufliche Optionsrecht, die Liegenschaft frühestens zum 1. Jänner 2013, spätestens zum 31. Dezember 2013 um den Betrag von 410.000 € zzgl. USt käuflich zu erwerben.

Das Generalmietvertragsentgelt sei bei der Bw. als sofortiger Erlös im Jahre 2004 erfasst worden, die Firma R2 habe den entsprechenden Aufwand auf die Dauer von 9,5 Jahren abgeschrieben.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wären die Hallen 1 und 4 ebenfalls in der Bewertung von Herrn A zu erfassen gewesen, da ja die erste Fruchtgenussvereinbarung (= Hallen 1 und 4) mit dem „Generalmietvertrag“ aufgelöst worden sei.

Die Firma R2 habe gem. diesem Vertrag das Recht gehabt, die Liegenschaft mit einer einmaligen Zahlung unbefristet zu nutzen, würde sie das Optionsrecht nicht in Anspruch nehmen.

Wenn sie aber vom Optionsrecht doch Gebrauch machen würde, würde sie bei einem Kaufpreis von insgesamt 2.590.000 € (= 2.180.000 offene Darlehen + 410.000 Option) Eigentümerin der gesamten Liegenschaft werden.

f) Am 31. Dezember 2004 habe die Bw. in der Bilanz eine außerordentliche Abschreibung i.H.v. 1.693.673,15 € vorgenommen, da durch die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (mit Ausnahme des Optionsentgeltes) keine weiteren Erträge für die Gesellschaft aus der Liegenschaft entstehen würden.

g) Ab dem 1. Jänner 2006 gelte eine weitere Vereinbarung zwischen diesen beiden Unternehmen, derzufolge die Mieterträge an die Bw. zur Teilabdeckung des Annuitätendienstes für die Projektfinanzierung abgeführt werden solle.

h) Am 12. Oktober 2006 sei das Optionsrecht des Generalmietvertrages vom 20. Oktober 2004 inhaltlich abgeändert worden.

Demnach solle die Firma R2 eine Mithaftung für die Rückzahlung der einverleibten Pfandrechte für Darlehen gem. der Vereinbarung vom 20. Oktober 2004 haben:

- die Firma R2 habe nun auch das Recht, die Liegenschaft vorzeitig vor dem 1. Jänner 2013 in das Eigentum zu übernehmen und zwar zum Betrag von 410.000 € zzgl. USt und zzgl. des zum Zeitpunkt des Eigentumserwerbes bzw. Übergabe aushaftenden Saldos der Darlehen
- aufgrund der von Herrn A zusätzlich übernommenen persönlichen Haftung für diese Verbindlichkeiten werde festgehalten, dass dieses Optionsrecht auch von Herrn A ausgeübt werden könne.

i) Am 31. Dezember 2007 sei diese Option auch gezogen worden und zwar zum Wert des ursprünglichen Optionsbetrages plus aushaftenden Darlehen, d.s. 3.060.664 €.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei im Jahre 2004 eine Übertragung wirtschaftlichen Eigentums erfolgt.

Es werde davon ausgegangen, dass der Kaufvertrag (2007 abgeschlossen) nicht schon 2004 vereinbart worden sei, weil sonst die steuerrechtlichen Vorteile, d.s. die außerordentliche Abschreibung i.H.v. 1.693.673,15 € und die Übertragung stiller Rücklagen in der R2 i.H.v. 1.825.758 € nicht zum Tragen gekommen wären.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellen sich daher wie folgt dar:

	2003	2004	2005
E.a.GW lt. Erkl.	470.290,27	202.937,42	340.944,56
Tz. 1 Haftungsentschädigung	340.690,62		
Tz. 3 O3			13.302,04
Tz. 4 O2 Liegenschaftsbewertung		5.936.000,00	
Tz. 4 O2 Hinzurechn. aoAfA		1.693.673,15	
Tz. 4 O2 Mietrechtsablöse		-2.180.000,00	
Tz. 4 O2 Buchwertabgang Grund + Geb.		-2.507.266,29	8.094,75
Tz. 5 O2 Zinsen aus Darlehen		157.053,49	144.607,86
= E.a.GW lt. Bp	810.980,89	3.302.397,77	506.949,21

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 31. August 2011 im Wesentlichen folgendermaßen:

1. Haftungsentschädigung:

Herr A erhalte lt. Beschluss vom 25. März 1994 mit Wirkung ab 1. Jänner 1994 ein Honorar i.H.v. fremdüblichen 1,5 % p.a. des Haftungsrahmens.

Nach Ansicht der Bw. wäre es vollkommen unverständlich, wenn der Gesellschafter für seine Haftungsübernahme keine Entschädigung verlangen würde, da er aus der Gesellschafterstellung heraus ja grundsätzlich nur für die Aufbringung des im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Stammkapitals hafte.

Herr A sei ja nur Minderheitsgesellschafter i.H.v. 8,8 %, habe aber trotzdem Haftungen unbeschränkt für die Objekte O1 und O2 übernommen.

Die Planungsarbeiten für das Objekt O1 seien 2003 beendet worden, ein somit passender Zeitpunkt zur Abrechnung der Haftungsentschädigung.

Betreffend Objekt O2 sei die Verwertung auch im Jahre 2003 abgeschlossen worden. Es sei der Firma R2 ein entgeltliches Fruchtgenussrecht verbunden mit einer Kaufoption gewährt worden.

Eine periodische Abrechnung zum 31. Dezember wäre widersinnig gewesen, da Höhe und Umfang der Haftungsentschädigung erst im Nachhinein, zumindest aber erst bei Abschluss einer Projektphase, feststellbar seien.

Als Geschäftsführer habe Herr A darauf geachtet, dass auch die Liquidität der Gesellschaft nicht unnotwendig belastet werde.

Die gewählte Form der Abrechnung sei daher aus wirtschaftlicher Sicht absolut nachvollziehbar und schlüssig, da es auch offenkundig sei, dass die Übernahme einer Haftung durch einen Dritten (A als Privatperson) dem Vorteil der Bw. diene, um

- a) die betrieblich benötigte Liquidität für Projekte überhaupt bzw. in der notwendigen Höhe zu erlangen und
- b) für diese Finanzierungen günstigere Konditionen zu erreichen.

Die durch die Finanzierungen erlangte Liquidität aber gleich im Gegenzug wieder mit der Auszahlung der vereinbarten Haftungsentschädigung zu belasten, sei zumindest für ein kleineres Unternehmen wie die Bw. betriebswirtschaftlich nicht vernünftig. Deshalb sei die Haftungsentschädigung erst dann und zu dem Zeitpunkt abgerechnet worden, als im Unternehmen ausreichende Liquidität und ausreichender wirtschaftlicher Erfolg hierfür zur Verfügung gestanden sei, dies sei nach Ansicht der Bw. ein verantwortungsvoller Umgang mit den liquiden Möglichkeiten des Unternehmens.

Bis dato bestehe zwischen der Bw. und Herrn A als Privatperson und Geschäftsführer Konsens, dass die Haftungsentschädigung nur nach Maßgabe der liquiden Möglichkeiten des Unternehmens ausbezahlt werde. Dieser Konsens sei betriebswirtschaftlich sinnvoll und daher keineswegs fremdunüblich und bedeute auch keinen Verzicht auf Haftungsentschädigung. Eine verdeckte Gewinnausschüttung läge somit nach Ansicht der Bw. nicht vor.

2. O3:

Die Bw. habe an die O4 zu Recht 266.040,71 € überwiesen, da die O4 bezüglich der Stiege 1.1. das Hauptmietrecht gehabt habe, die Bw. sei lediglich Untermieter gewesen, weshalb keinerlei Rechtsschutz gegenüber dem Eigentümer bestanden habe.

Damit die Bw. ein Hauptmietverhältnis erhalte, habe die Bw. an die O4 eine Ablöse für das Hauptmietrecht i.H.v. 266.040,71 € bezahlt.

Die Leistung der Entschädigung sei aus zwei Seiten zu betrachten, nämlich

a) aus Sicht der O4 für die Ablöse von deren vertraglich zugesichertem Vermietungsrecht an wen und zu welchen Bedingungen immer.

Ein Rechtsschutz für die Bw. als bloßer Untermieter sei damit nicht verbunden gewesen und

b) aus Sicht der Bw., welche Interesse gehabt habe, ihr Mietrecht unter Mieterschutz abzusichern, egal wer der Hauseigentümer in Zukunft sein möge.

Durch die Zahlung der Entschädigung habe die Bw. eine abgesicherte Rechtsstellung als Hauptmieter erlangt, die sie aufgrund der Vereinbarungen zwischen Herrn A als Hauseigentümer und der O4 nie gehabt habe und auch ohne die Übernahme der Ablösezahlung nie erlangt hätte.

Auch in diesem Zusammenhang läge somit keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

3. O2:

Mit Fruchtgenussvertrag vom 6. August 2001 sei zwischen der Firma O6 als Eigentümer der Liegenschaft O2 der Firma O5 ein Nutzungsrecht an den Hallen 1 und 4 eingeräumt worden. Zum Zeitpunkt der Einräumung des unbefristeten Fruchtgenussrechtes (ab 1. Jänner 2001) seien die Hallen desolat und unvermietbar gewesen.

Als Miete seien pro Monat für 837 m² Hallenfläche 13.413 S (= 16,03 S/m²; wie Kategorie D) plus Bewirtschaftungskosten vereinbart worden.

Lt. Punkt IV des Vertrages habe sich die Firma O5 verpflichtet, die Hallen zu sanieren und wiederherzustellen.

Das Fruchtgenussrecht sei auch bürgerlich sichergestellt worden.

Die Sanierungskosten i.H.v. rd. 1.200.000 € seien auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben worden.

Am 20. Oktober 2004 sei ein Generalmietvertrag zwischen der Bw. (ehem. O6) und der Firma R2 (ehem. O5) abgeschlossen worden.

Als Mietzins (= Einmalbetrag) sei ein Betrag i.H.v. 2.180.000 S zzgl. USt vereinbart und bezahlt worden.

Gegenstand des Generalmietvertrages seien nur sämtliche Hallen, Räume und sonstigen vermietbaren Flächen (= 9.899,91 m² lt. beigelegter Zinsliste, d.s. rd. 42 % der gesamten Grundfläche von 23.340 m²) gewesen. Nicht dazu zählten die bestandsfreien Freiflächen, da diese getrennt von der Eigentümerin verwertet werden sollten.

Gem. Punkt 2.1 des Generalmietvertrages sei das Mietrecht auf unbestimmte Zeit eingeräumt worden. Bei Kündigung wäre die bezahlte Miete abzüglich einer Abschreibung von 10 % pro Jahr rückerstattet worden. Es sei somit eine 10-jährige Nutzungsdauer unterstellt worden.

Gem. Punkt 6 des Generalmietvertrages sei der Mieterin das Recht eingeräumt worden rd. 9.000 m² Hallenflächen (ohne die zusätzlichen 14.400 m² Freiflächen) im Jahre 2013 um

410.000 € käuflich zu erwerben. Der Kaufpreis entspreche dem Verkehrswert der Grundflächen, auf denen die vom Generalmietrecht erfassten Hallenflächen stünden.

Der Vermieter habe die Absicht gehabt, die bestehenden Darlehen bei der Raiffeisenlandesbank mit den aus der Vermietung oder allenfalls Verkauf der Freiflächen erzielten Bestandszinsen oder Verkaufserlösen zurückzuzahlen.

Da die Nachfrage nach Gewerbegrundstücken in dieser Lage deutlich zurückgegangen sei, habe man sich entschlossen diese Liegenschaft in einem zu verwerten (bebaute und Freiflächen gemeinsam).

Die Änderung des Vertrages am 12. Oktober 2006 stelle eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Anpassung an die zu diesem Zeitpunkt bestehenden wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse dar, indem sie die Einheitlichkeit der Verfügung über die Liegenschaft sowohl hinsichtlich der vom Generalmietvertrag erfassten und nicht erfassten Teilflächen als auch eigentumsrechtlich hinsichtlich der Gesamtliegenschaft zu Gunsten R2 zu angemessenen Kosten herstelle. Wieso ein solcher sinnvoller Vorgang nicht fremdüblich sein solle, bleibe unerfindlich und sei nur dadurch zu erklären, dass die Betriebsprüfung eben von einem Vertragsinhalt des Generalmietvertrages ausgehe, der aktenkundig nicht bestehe.

Das geänderte Optionsrecht, d.h. der Erwerb der gesamten Liegenschaft (inkl. Freiflächen) vor dem 1. Jänner 2013) sei somit der Firma R2 und Herrn A eingeräumt worden, da beide für das Darlehen gehaftet hätten.

Mit Stichtag 31. Dezember 2007 sei die Option gezogen worden und die gesamte Liegenschaft um einen Kaufpreis i.H.v. 3.060.664 € zzgl. USt von der Firma R2 erworben worden.

Da im Generalmietvertrag keine Refundierung des Mietzinses für den Fall des Ankaufes der Liegenschaft vorgesehen gewesen sei, sei der bereits bezahlte Mietzins i.H.v. 2.180.000 € auf den Kaufpreis nicht angerechnet worden. Wirtschaftlich sei jedoch der Wert des bereits bezahlten Mietrechtes kaufpreismindernd berücksichtigt worden, denn kein fremder Geschäftspartner würde eine Einmalmiete von über 2.000.000 € bezahlen und diese Zahlung bei späterem Erwerb der Liegenschaft unberücksichtigt lassen.

Würde die Liegenschaft an einen fremden Dritten veräußert werden, so würde dieser selbstverständlich vom Verkehrswert ebenfalls die Nutzungseinschränkung durch Anrechnung des Wertes des Mietrechtes berücksichtigen.

Die Anschaffung der Liegenschaft im Jahre 2007 sei somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu folgendem Wert erfolgt:

Kaufpreis	3.060.664,00
Mietrechtszahlung	2.180.000,00
Instandsetzungsaufwand	1.162.765,35
= Summe	6.403.429,35

Im Jahre 2009 sei die Liegenschaft schließlich an die S um einen Kaufpreis i.H.v. 3.931.510,11 € unter Beibehaltung des Generalmietrechtes für die Verkäuferin veräußert worden.

Unter Berücksichtigung der Mietrechtszahlung i.H.v. 2.180.000 € sei der Verkauf an einen Unternehmensfremden somit um einen fremdüblichen Wert (6.111.510,11 €) erfolgt.

Nach Ansicht der Bw. sei es somit im Jahre 2004 aus folgenden Gründen zu keiner Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gekommen:

- Der Wille der Vertragspartner habe nicht darin bestanden, die Liegenschaft im Jahre 2004 zu veräußern.
- Die Generalmieterin hatte zwar das Recht, aber nicht die Verpflichtung, die Grundflächen, auf denen sich die Hallen befanden, zu erwerben.
- Der pauschale Mietzins sei bereits bezahlt gewesen.
- Gegenüber einem Leasingvertrag, wo nach der letzten laufenden Mietzahlung das Eigentum um einen wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrag wechseln würde, handle es sich im gegenständlichen Fall sehr wohl um einen wirtschaftlich ausschlaggebenden Kaufpreis, da er dem Verkehrswert der Flächen entsprechen würde und brächte der Käuferin keinen zusätzlichen Nutzen.

Der Vergleich mit Mietkaufverträgen gehe ins Leere, da keine laufende Miete (wie bei Leasingverträgen) zu bezahlen gewesen sei.

Die Ausübung des Optionsrechtes würde daher eher im Interesse der Vermieterin, die jedoch kein Gestaltungsrecht habe, als der Mieterin liegen.

Somit sei auch im Jahre 2004 kein „verdeckter Kauf“, wie dies die Betriebsprüfung vermeint, zustande gekommen. Denn der Vermieter habe eine getrennte Verwertung der Freiflächen sowie überhaupt den Beibehalt der rechtlichen unbeschränkten Verfügungsgewalt über die Liegenschaft als Eigentümer geplant.

Die Aufgabe des Eigentumsrechtes an den Mietflächen habe der Eigentümer nicht beabsichtigt.

- Ein Verkauf wäre zum damaligen Zeitpunkt auch mangels Parzellierung nicht möglich gewesen, was ebenfalls gegen eine Verkaufsabsicht spreche.
- Die Mieterin habe ihrerseits die Hallenflächen uneingeschränkt nutzen können, ohne einen (höheren) Kaufpreis zu bezahlen.
- Der Optionsvertrag habe infolge einer Abänderung im Jahre 2006 (= größere Fläche und daher höherer Kaufpreis) zu einem wesentlich höheren Kaufpreis geführt. Daraus könne aber keinesfalls eine Änderung der Zurechnung der Liegenschaft abgeleitet werden. Der neue (höhere) Kaufpreis habe dem Verkehrswert der gesamten Liegenschaft

entsprochen.

Die Mieterin habe letztlich diese abgeänderte Option gezogen und den neuen (höheren) Kaufpreis bezahlt.

- Festgehalten werde, dass es der Mieterin untersagt gewesen sei, die Liegenschaft zu veräußern oder zu belasten; auch das Mietrecht hätte nicht an Dritte weitergegeben oder veräußert werden dürfen. Dies sei ein dem Eigentümer allein zustehendes Recht gewesen. Ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vom Eigentümer zur Mieterin habe demnach nicht stattgefunden.

Einzig hätten von der Mieterin die einzelnen Hallen weitervermietet werden dürfen (unter Kenntnisnahme des Eigentümers).

- Die Berechnung des fiktiven Kaufpreises durch die Betriebsprüfung, entspreche in etwa dem im Jahre 2007 tatsächlich gezahlten Kaufpreises unter Einrechnung des Mietrechtes. Weshalb aber dann die Betriebsprüfung von einem angeblich zu geringen vereinbarten Kaufpreis ausgehe und eine Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung vorgenommen habe, könne nicht nachvollzogen werden.

Wenn die Betriebsprüfung schon der Meinung sei, infolge des geringen Kaufpreises bei Ausübung der (ursprünglichen) Option läge ein Kauf vor, so hätte sie diesen (Options)Kaufpreis den weiteren Berechnungen zugrunde legen müssen.

- Letztlich könne der Begründung der Betriebsprüfung, wonach der geänderte Vertrag nicht zu berücksichtigen sei, da dieser zum Ende des Prüfungszeitraumes 31. Dezember 2005 noch nicht bestanden habe, nicht gefolgt werden. Würde nämlich jeder zum Ende eines Prüfungszeitraumes noch nicht abgeschlossene Vertrag unberücksichtigt bleiben, gäbe es u.a. keine Rückstellungen und keine retrograde Bewertung.

Von einer Änderung des wirtschaftlichen Eigentums könne daher im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden.

Am 15. Juni 2011 brachte die Bw. eine Säumnisbeschwerde gem. Art. 132 B-VG und § 27 VwGG beim Verwaltungsgerichtshof ein.

Im Zuge der am 7. September 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Berufungsausführungen folgendermaßen ergänzt:

ad 1. Haftungsentschädigung:

Der Gesellschafter-GF A halte nochmals fest, dass die Haftungsentschädigung nicht laufend ausbezahlt werden sollte, sondern eine Erfolgskomponente enthalten habe. Abgerechnet sei immer dann worden, wenn ein Projekt abgeschlossen worden sei und liquide Mittel zur

Auszahlung der Haftungsentschädigung vorhanden gewesen seien. Ergänzend führe die steuerliche Vertreterin aus, dass bei einer Bankgarantie bis 2 % als Haftungsentschädigung fremdüblich gewesen seien.

Dass Herr A nicht jährlich seine Haftungsentschädigungen abgerechnet habe, stelle keine verdeckte Ausschüttung, sondern (wenn überhaupt) vielmehr eine verdeckte Einlage dar. Vereinbarter Auszahlungsmodus sei gewesen, die Haftungsentschädigung erst dann auszubezahlen, wenn ein Projekt abgeschlossen worden sei.

Da lt. Aussage von Herrn A die Projekte O1 und O2 im Jahre 2003 abgeschlossen und verwertet worden seien, sei aus diesem Grunde auch im Jahre 2003 die Haftungsentschädigung eingefordert worden. Es sei somit keine willkürliche Abrechnung erfolgt, sondern dies sei absolut „willentlich“ nach dem Motto „wenn der Betrieb es sich leisten kann, dann wird ausbezahlt“ erfolgt.

Die gegenständlichen Haftungen seien nach wie vor aufrecht, auch sei auf die Haftungsentschädigung bislang nicht verzichtet worden, abgerechnet werde aber erst nach den finanziellen Möglichkeiten der Bw.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies nochmals darauf hin, dass Haftungsentschädigungen grundsätzlich nicht unüblich seien, lediglich die Vorgangsweise, dass nicht jährlich abgerechnet worden sei und aus den Verträgen die Abrechnungsmodalitäten nicht ersichtlich seien, sei fremdunüblich.

ad 2. O3:

Herr A habe die Absicht gehabt, diese Liegenschaft zu verkaufen, weshalb die Bw. bestrebt gewesen sei, weitergehende Rechte als aus dem Untermietvertrag mit der O4 zu erwerben. Aus diesem Grunde habe man sich darauf geeinigt, dass die Bw. dafür, dass sie die Hauptmietrechte sowie eine Entschädigungszahlung für die von ihr getätigten Investitionen erhalten sollte, die Ablösesumme gegenüber der Sanierungsgemeinschaft entrichten solle.

Diese Ablösesumme stelle daher praktisch den Gegenwert für das Recht auf Entschädigungszahlungen für die von der Bw. getroffenen Investitionen und der Verbesserung der Rechtssituation dar.

Bei Beendigung des Mietverhältnisses im Jahre 2013 habe die Bw. daher einen Anspruch auf Entschädigungszahlungen i.H.v. rd. 600.000 €.

Dem stehe der Aufwand von 266.000 € gegenüber.

Die Ablösesumme habe sich deshalb um rd. 700.000 S verringert, weil der O4 unterlassene Instandhaltungskosten entgegengerechnet worden seien.

Die Auflösung des Mietverhältnisses mit der O4 sei nicht im Interesse von Herrn A, sondern ausschließlich im Interesse der Bw. gestanden.

Der Ertragswert wäre für Herrn A als Hauseigentümer gleich geblieben. Die Vorgangsweise sei ausschließlich im Interesse der Bw. gewählt worden.

Auch sei es lt. steuerliche Vertreterin dem Hauseigentümer unbenommen, die Ablösesumme weiter zu verrechnen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass sich aus dem vorliegenden Vertrag eindeutig ergebe, dass der Hauseigentümer (= A) die Ablösesumme gegenüber der O4 zu entrichten habe, um damit die Beendigung des Mietrechtsverhältnisses zu bewirken.

ad 3. O2:

Herr A halte nochmals fest, dass der Generalmietvertrag ausschließlich die in der Zinsliste angeführten Objekte im Ausmaß von rd. 10.000 m² betroffen habe.

In dem 2007 abgeschlossenen Kaufvertrag sei dann die gesamte Liegenschaft im Ausmaß von 23.340 m² veräußert worden.

2004 habe keinerlei Absicht bestanden, die Liegenschaft zu veräußern. Es habe lediglich den Plan gegeben, die nicht vermieteten Teile der Liegenschaft selbst zu verwerten und ein eigenes Projekt dort aufzuziehen. Dies ergebe sich auch daraus, dass der aus dem Generalmietvertrag sich ergebende angenommene Kaufpreis rd. 2,5 Mio € niedriger wäre, als der letztlich 2007 vereinbarte. Die Betriebsprüfung gehe aber schon 2004 von einem höheren Kaufpreis aus, der sich aber so nicht aus dem Generalmietvertrag ergebe und der auch erst 2007 für die gesamte Liegenschaft realisiert worden sei. Es habe der Absicht der Vertragspartner entsprochen, dass die Option lediglich die vermieteten Flächen betreffen solle und im Übrigen sei der Vertrag nicht gelebt worden, sondern sämtliche nach Ansicht der Betriebsprüfung unübliche Vertragsteile hätten letztendlich im Jahre 2007 zu einem Kaufvertrag geführt, der einen marktüblichen Verkaufswert der Liegenschaft enthalte. Auch die Betriebsprüfung habe diesen Wert festgestellt.

Für diesen Generalmietvertrag seien lt. steuerlicher Vertreterin sehr wohl außersteuerliche Gründe gestanden, die sich vor allem im Hinblick auf die Überlegungen hinsichtlich der Verwertbarkeit der einzelnen Liegenschaftsteile ergeben hätten (insbesondere nicht vermietete Freiflächen). Für die Bw. habe 2004 die Rechtsstellung des Eigentümers gewahrt bleiben sollen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass der Generalmietvertrag unübliche Klauseln enthalte und in Punkt 6 dem Mieter eindeutig die Option eingeräumt worden sei, die gesamte Liegenschaft um einen zusätzlichen Betrag von 410.000 € zu erwerben. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei der Grund für die Wahl des Vertrages ausschließlich in den steuerlichen Auswirkungen gelegen, da die Bw. auf diese Weise einen außerordentlichen Aufwand geltend gemacht habe und bei der Mieterin auf diese Weise eine Übertragung stiller Reserven erfolgen habe können.

Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:

1. Haftungsentschädigung:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw. ermittelt ihren Gewinn gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Bilanzierer).

Herr A ist seit 1. Oktober 1987 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw.

Im handschriftlich verfassten und von Herrn A unterfertigten Geschäftsführungsbeschluss vom 25. März 1994 wurde u.a. vereinbart:

„Die Bereitstellung alleiniger persönlicher Haftungen von Herrn A für Verbindlichkeiten von O7 und Firmentöchtern wird mit Wirkung ab 1. Jänner 1994 prinzipiell mit 1,5 % p.a. des Haftungsrahmens honoriert.“

Verrechnungsmodalitäten und Fälligkeiten wurden in dieser Vereinbarung nicht festgehalten.

Im zusammenfassenden schriftlichen Dienstvertrag vom 13. Dezember 2004 wurde u.a. im Punkt 8 („Übernahme von Haftungen“) vereinbart:

„Aufgrund jeweils gesonderter Vereinbarungen hat A in seiner Funktion als Mitgesellschafter die persönliche Mithaftung durch Bürgschaften oder sonstige Haftungserklärungen für vom Dienstgeber zu finanzierende Projekte übernommen. Eine Verpflichtung von A solche Haftungen zu übernehmen, besteht nicht.“

Die Haftungsentschädigung für solche Haftungen beträgt gem. Beschluss der Geschäftsführung vom 25. März 1994 1,5 % des Haftungsrahmens pro anno, pro rata tempore.

Die Haftungsentschädigung wurde letztmals für die Periode bis 31. Dezember 2002 in Rechnung gestellt. Die Verrechnung der Folgeperioden erfolgt unter Verzicht auf Verjährung in laufender Verrechnung mit dem Dienstgeber nach Anforderung durch den Dienstnehmer.“

Am 5. Februar 2003 stellte Herr A der Bw. Haftungsentschädigungen für 24 Monate, obwohl die Verbindlichkeiten dieser Projekte durchgehend bis 2008 bzw. 2006 bestanden, per 31. Dezember 2002 für Kredite und Darlehen i.H.v. insgesamt 340.690,62 € (exkl. 20 % USt) wie folgt in Rechnung:

Projekt	Haftungsrahmen	Monate	Betrag:
---------	----------------	--------	---------

O1	5.917.750	24	177.532,50 (= 5.917.750 x 1,5% x 2J)
O2	5.438.604	24	163.158,12 (= 5.438.604 x 1,5% x 2J)
Summe:	11.356.354		340.690,62
+ 20 % USt			68.138,12
= Entschädigung (brutto)			408.828,74

Eine solche Haftungsentschädigungsverrechnung erfolgte in den Jahren 2001 bis 2008 nur ein einziges Mal und zwar für einen Zeitraum von 24 Monaten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den oben genannten Unterlagen und ist auch nicht strittig.

Er ist rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

„Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen. § 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden. Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines protokollierten Gewerbetreibenden, so gilt auch diese Gesellschaft als protokollierter Gewerbetreibender.“

Grundlage bei der Erstellung einer Bilanz ist die ordnungsmäßige Buchführung. Die Bilanz soll ein gerechtes, zutreffendes und nachvollziehbares Bild des Unternehmens zum Stichtag zeichnen. Dies wird als Prinzip der Bilanzwahrheit und Prinzip der Bilanzklarheit bezeichnet. Zusätzlich gilt das Vorsichtsprinzip, ungenau bezifferbare Bestände sollten eher pessimistisch eingeschätzt und mögliche Risiken gegebenenfalls berücksichtigt werden. Geregelt sind diese Normen in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung (GoB).

In die Bilanz müssen alle Fakten einbezogen werden, die zum Zeitpunkt der Bilanz bekannt und für den Zeitraum zwischen zwei Bilanz-Stichtagen relevant sind. Daher genügt es nicht, einen zum jeweiligen Stichtag vorliegenden Kontostand in die Bilanz aufzunehmen.

Zusätzlich müssen im Zeitraum vor dem Bilanzstichtag bezogene, aber noch nicht bezahlte Leistungen bewertet werden.

Ernstlich gemeinte Haftungen sind daher auch als Verbindlichkeit zu bilanzieren. Eine periodengerechte Erfassung derartiger Verbindlichkeiten ist aber nicht erfolgt.

Gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

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.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH vom 31.3.2000, 95/15/0056).

Entsprechend der wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist daher bei der Annahme einer verdeckten Ausschüttung darauf abzustellen, ob dem Gesellschafter ein einem Fremden nicht zugänglicher Vermögensvorteil gewährt werden sollte, der überdies zu einer Gewinnminderung bei der Bw. führte.

Bereits im Bp-Bericht vom 15. Oktober 2008 wurde ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall sehr wohl von einem Wissen und Dulden durch die Gesellschafter auszugehen ist, da diese über die finanziellen Gegebenheiten der Gesellschaft teils durch die Verbuchung der Geschäftsfälle und teils durch die Genehmigung von Zahlungsüberweisungen bis hin zur Steuererklärung stets Bescheid wussten.

In Punkt 8 des Dienstvertrages vom 13. Dezember 2004 wird festgelegt, dass Herr A in seiner Funktion als „Mitgeschafter“ die persönliche Mithaftung durch Bürgschaften oder sonstige Haftungserklärungen übernimmt und dafür „prinzipiell“ eine Haftungsentschädigung i.H.v. 1,5 % per anno des Haftungsrahmens erhalten sollte.

In diesem Vertrag wurden weder die Verrechnungsmodalitäten noch Fälligkeiten vereinbart.

Die Vereinbarung ist dementsprechend nicht fremdüblich und wäre in dieser Form zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden. Auf diese Weise wurde eine willkürliche Gestaltung ermöglicht.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass der erst am 13. Dezember 2004 abgeschlossene Dienstvertrag keine rechtliche Grundlage für die bereits 2003 ausbezahlte Haftungsentschädigung bilden kann. Zu diesem Zeitpunkt gibt es nur einen handschriftlich verfassten Geschäftsführungsbeschluss vom 25. März 1994, worin ausgeführt wird, dass Herr A „prinzipiell“ mit 1,5 % entschädigt werden soll. Aus diesem Grund und im Hinblick darauf, dass keine periodengerechte Erfassung dieser Haftungsentschädigung erfolgte, wird davon ausgegangen, dass die Einräumung einer jährlich zu berechnenden Haftungsentschädigung nicht ernsthaft beabsichtigt war, zumal das Eingehen einer solchen Verbindlichkeit eines fremdüblichen Gesellschafterversammlungsbeschlusses (= Unterschrift aller Gesellschafter und nicht nur eines Geschäftsführers) bedurft hätte.

Auch die vom Gesellschafter-GF A angeführten Gründe, warum eine jährliche Erfassung einer ernstlich vereinbarten Haftungsentschädigung nicht möglich sein sollte, sind im Hinblick darauf, dass die jährlich aushaftenden Kreditsummen doch spätestens anlässlich der Bilanzerstellung bekannt sein müssen, nicht nachvollziehbar.

Der Gesellschafter-GF A hat diesbezüglich auch selbst erklärt, dass die Prämie eine Art „Erfolgsprämie“ darstellen sollte, die Kriterien für die Auszahlung einer solchen „Erfolgsprämie“ wurden jedoch in keinem der vorgelegten Schriftstücke festgelegt.

Eine derartige Vertragsgestaltung stellt sich damit als absolut fremdunüblich dar, da im Hinblick auf die Wortwahl „steht prinzipiell zu“ nicht erkennbar ist, ob daraus tatsächlich eine Verpflichtung der Bw. zur Zahlung einer Haftungsentschädigung abgeleitet werden kann.

Im Hinblick darauf, dass kein Gesellschafterbeschluss über die Gewährung einer Haftungsentschädigung vorliegt und seit 1994 eine derartige Verbindlichkeit auch niemals in die Bilanz aufgenommen wurde, muss davon ausgegangen werden, dass seitens der Bw. keine rechtliche Verpflichtung bestand, dem Gesellschafter-GF A eine Haftungsentschädigung zu gewähren.

Demgemäß ist die Zahlung an den Gesellschafter-GF A als nicht fremdüblich anzusehen, da einem fremden Dritten keine Leistungen gewährt worden wären, denen nicht eine rechtliche Verpflichtung zugrunde gelegen wäre.

Im gegenständlichen Fall wurde damit eine dem Gesellschafter A zuzurechnende verdeckte Ausschüttung bewirkt.

Der Betrag i.H.v. 340.690,62 € ist somit den Einkünften aus Gewerbebetrieb im Jahre 2003 hinzuzurechnen.

2. O3 :

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Liegenschaft O3 wurde von der X, am 2. November 1989 an die O4 um monatlich 153,86 € vermietet, die ihrerseits Top 1.01, Stiege 1/1, am 2. Oktober 1990 an die Bw. um 4.360,37 € untervermietete.

Die wesentlichen Punkte des zwischen der T, Eigentümerin dieser Liegenschaft, und der O4 abgeschlossenen Mietvertrages vom 2. November 1989 lauten:

§ 1 MIETGEGENSTAND

Vermietet ist der gesamte auf der Liegenschaft befindliche Altbestand samt allen darin enthaltenen Betriebsräumen, Wohnungen oder sonstigen Räumen, samt allen Hofflächen, Dachboden, Kellerflächen u. dgl. Das Mietrecht umfasst nicht nur die Innenräume, sondern auch sämtliche allgemeinen Flächen, Fassaden, Dachflächen und sonstige Bestandteile der Liegenschaft einschließlich der Benutzung aller Ver- und Entsorgungseinrichtungen.

Die für die Mietberechnung heranzuziehende Gesamtnutzfläche wird einvernehmlich mit 316 m² festgestellt.

Der Mietgegenstand wird innerhalb von 6 Monaten ab Vertragsabschluss bestandfrei übergeben. Der Bau- und Erhaltungszustand sowie die Ausstattung sind mangelhaft.

§ 2 MIETZWECK

Der Mietgegenstand wird von den Mietern zum Zwecke der Weitervermietung nach Durchführung von Erhaltungs-, Verbesserungs- und Ausbauarbeiten gemietet. Der Vermieter gestattet dem Mieter daher, auf eigene Rechnung und Gefahr und unter Schad- und Klagloshaltung des Vermieters von jeder Inanspruchnahme hieraus, am Mietgegenstand ihm hiefür nützlich oder notwendig erscheinende Arbeiten durchzuführen bzw. durchführen zu lassen.

§ 3 MIETZEIT

Das Mietverhältnis beginnt am 1. November 1989 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Ende des Kalenderjahres gekündigt werden.

Der Vermieter verzichtet auf sein Recht, den Mietvertrag vor dem 30. Juni 2005 aufzukündigen.

§ 4 MIETZINS

Der vereinbarte Mietzins besteht aus:

1. Hauptmietzins (Grundzins)

2. USt (MWSt)

3. Betriebskosten

Der Hauptmietzins wird auf Grund der Ausstattung des Mietgegenstandes mit dem für Objekte der Kategorie D im Sinne § 16 (2) Z 4 MRG i.d. Fassung der

Novelle 1985 vereinbart. Er beträgt somit monatlich S 2.117,20 (in Worten:

Schilling zweitausendeinhundertundsiebzehn ./20).

Er wird jeweils gemäß Kundmachung des Bundesministeriums für Justiz im

Sinne § 16 (4) MRG angepasst.

Die Mieter tragen sämtliche, die Liegenschaft betreffenden Betriebskosten sowie die USt (MWSt).

Der vereinbarte Mietzins ist im voraus monatlich jeweils am Ersten des Monats zu bezahlen, wobei für die Rechtzeitigkeit der Zahlung das Einlangen maßgeblich ist.

Ist eine zweimalige briefliche Mahnung zur Mietzinszahlung unter Setzung einer achttägigen Nachfrist ergebnislos geblieben, so kann das Mietverhältnis ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist mit sofortiger Wirkung zum Ende des Kalendermonats mittels eingeschriebenen Briefes aufgelöst werden.

Sämtliche dem Vermieter durch verspätete Mietzinszahlungen entstehende Kosten, Auslagen oder etwaige Prozesskosten hat der Mieter zu ersetzen.

Verspätete Mietzinszahlungen werden mit Verzugszinsen von 12 % p.a. verrechnet und dem Mieter angelastet.

Wird der Mieter innerhalb von zwölf Monaten mehr als dreimal brieflich zur Mietzinszahlung gemahnt, so kann das Mietverhältnis zu dem auf den dritten Zahlungsverzug folgenden Monatsletzten mittels eingeschriebenen Briefes vorzeitig aufgelöst werden. '

Die Zustelladresse des Mieters ist die Adresse des Bevollmächtigten (Treuhänders).

§ 5 BETRIEBSKOSTEN, ERHALTUNGSKOSTEN

Sämtliche Betriebskosten und Aufwendungen für die Liegenschaft, welche den Vermieter als Eigentümer treffen oder treffen könnten, werden vom Mieter getragen und wird der Vermieter

hinsichtlich dieser Aufwendungen und Kosten vom Mieter vollständig schad- und klaglos gehalten.

Ebenso trägt der Mieter sämtliche Kosten der Gebäudeinstandhaltung, von Reparaturen und dergleichen, einschließlich aller etwa durchgeführten Instandsetzungs-, Verbesserungs- oder sonstigen Aus- oder Umbauarbeiten aus eigenem.

§ 6 ERHALTUNGSPFLICHT

Der Mieter ist verpflichtet, den Mietgegenstand mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu behandeln und haftet für jeden Schaden, der den Vermietern aus einer unsachgemäßen Behandlung des Mietgegenstandes durch ihn oder sonstige Benützer entsteht.

Der Mieter verpflichtet sich unter einvernehmlichem Ausschluss des § 1096 ABGB, alle Reparaturen und Wartungsarbeiten, anfallende Instandhaltungsarbeiten ohne Verzögerung und auf eigene Veranlassung und Rechnung durchzuführen bzw. durchführen zu lassen.

Der Mieter ist weiters berechtigt, auf eigene Veranlassung, Rechnung und Gefahr sämtliche ihm genehm erscheinenden Verbesserungen des Mietgegenstandes sowie Ausbauten und Umbauten durchzuführen, sofern der Durchführung solcher Arbeiten keine gesetzlichen oder behördlichen Hindernisse entgegenstehen. Der Vermieter stimmt solchen Maßnahmen zu.

Den Vermieter treffen aus den vom Mieter durchgeführten Arbeiten keinerlei Kosten, welcher Art auch immer und hält der Mieter den Vermieter diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos.

§ 7 BENUTZUNG

1. Beim Betrieb des Mietobjektes sind vom Mieter alle Vorkehrungen zu treffen, die ansonsten dem Vermieter als Hauseigentümer zukommen. Insbesondere hat er für entsprechende Gehsteigreinigung, Wartung, Zugänglichhaltung von Ver- und Entsorgungsanschlüssen und sonstigen öffentlichen Einrichtungen aus eigenem Sorge zu tragen und die ausreichende Versicherung des Geländes zu veranlassen.

2. Für bauliche Veränderungen des Mietgegenstandes, die einer behördlichen Bewilligung bedürfen, ist die Zustimmung des Vermieters einzuholen. Der Vermieter verpflichtet sich, diese Zustimmung zu erteilen.

3. Bei Beendigung des Mietverhältnisses, aus welchem Grunde immer, ist der Mieter verpflichtet, den Bestandgegenstand an jenem Werktag, der der Beendigung folgt und zwar um 12.00 Uhr, dem Vermieter in ordnungsgemäßem und geräumtem Zustand zu übergeben.

Der Mieter ist nicht berechtigt, die Erfüllung dieser Rückstellungsverpflichtung davon abhängig zu machen, dass der Vermieter Ansprüche erfüllt, welche der Mieter im Zusammenhang mit diesem Mietverhältnis erheben sollte.

§ 8 UNTERVERMIETUNG ODER SONSTIGE ÜBERLASSUNG,

VEREINBARTER KÜNDIGUNGSGRUND

Dem Mieter ist die Überlassung des Mietgegenstandes zur Gänze oder teilweise an Dritte entgeltlich oder unentgeltlich gestattet, ohne dass dies einer ausdrücklichen Zustimmung des Vermieters bedarf. Der Mieter hält jedoch den Vermieter hinsichtlich aller Ansprüche, die vom Nachmieter oder sonstigen Benützern des Mietgegenstandes gegen ihn als Hauseigentümer geltend gemacht werden könnten, vollkommen schad- und klaglos und tritt in die den Vermieter als Liegenschaftseigentümer gegenüber Benützern des Mietgegenstandes oder sonstigen Dritten treffenden Verpflichtungen an dessen Stelle ein.

Sobald der „Mieter von seinem Recht auf Weitervermietung Gebrauch macht, ist der Vermieter dadurch aus ausdrücklich hiermit vereinbartem wichtigem Grund berechtigt, frühestens am 30.6.2005 mit einmonatiger Kündigungsfrist das Mietverhältnis gegen Entschädigung für den Wert des Weitervermietungsrechtes aufzukündigen. Die Aufkündigung wird mit Leistung der Entschädigung wirksam und ist der Mieter zur Annahme der Entschädigung verpflichtet.

Die Entschädigung wird pauschal und unveränderlich mit dem 11,5-fachen eines einvernehmlich angenommenen jährlichen Mietertrages von S 1.200, per m² Nutzfläche des Mietgegenstandes vereinbart (316 m² x S 100,- p.m. x 12 x 11,5). Sie beträgt daher S 4.360.800 (in Worten: Schilling viermillionendreihundertsechzigtausendachthundert) und unterliegt keiner Veränderung aufgrund allfälliger Veränderungen des Geldwertes, der Marktlage oder der Vermietbarkeit und wird nicht verzinst. Weder Vermieter noch Mieter leisten Gewähr, dass der Mietgegenstand zum Zeitpunkt der Aufkündigung zu der diesem Wert zugrunde liegenden Miete tatsächlich vermietet werden kann. Das Recht zur Aufkündigung aus dem vorgenannten wichtigen Grund verfällt, wenn es nicht innerhalb eines Jahres ab dem 30.6.2005 geltend gemacht wird.

Seit 2. Dezember 1996 war Herr A Eigentümer dieser Liegenschaft.

In der Folge löste A das Mietverhältnis mit der O4 auf und schloss am 9. Juni 2004 mit der Bw. einen neuen Mietvertrag mit im Wesentlichen folgenden Inhalt ab:

1. Mietgegenstand

1.1 Gegenstand dieses Mietvertrages sind nachfolgende Tops:

Top 1.01, Stiege 1/1, Büro mit 585,16 m²

Top 1.01H, Hof/1, Büro mit 67,25 m²

Top 2.01, Stiege 2/1, Büro mit 110,72 m²

Top 2.01H, Hof 2/1, Lager mit 22,63 m²

gesamt 785,76 m² im oben genannten Haus.

Als Mietgegenstand gilt lediglich der Innenraum der genannten Top.

1.2 Die aufgrund der Ausführungspläne ermittelten Flächen des Mietgegenstandes sind Grundlage für die vereinbarte Miete. Abweichungen bis zu +/- 3 % gegenüber dem tatsächlichen Ausmaß (Naturmaß) gelten als unwesentlich und werden beiderseits toleriert. Von den Ausführungsplänen abweichende Zwischenwände oder Einbauten innerhalb des Mietgegenstandes haben keinen Einfluss auf die vereinbarte Mietfläche, gleichgültig ob sie auf Kosten des Mieters oder des Vermieters hergestellt wurden.

1.3 Top 1.01, Top 1.01H und Top 2.01H dienen zur Nutzung als Büro, Top 2.01H dient zur Nutzung als Lager. Eine Änderung des Mietzweckes bedarf der schriftlichen Zustimmung des Vermieters. Der Vermieter haftet für keine darüber hinausgehende Eignung des Mietgegenstandes. Der Mieter hat sämtliche zum Betrieb seiner Tätigkeit spezifisch erforderlichen behördlichen Bewilligungen selbst und auf eigene Kosten einzuholen.

2. Vertragsdauer

2.1 Festgehalten wird, dass bezüglich Top 1.01, Stiege 1/1 derzeit ein Untermietverhältnis mit dem Mieter besteht. Aufgrund der Aufkündigung des zugrundeliegenden Hauptmietverhältnisses per 31. Juni 2005 beginnt das Mietverhältnis bezüglich Top 1.01 am 1. August 2005 und wird auf unbefristete Dauer abgeschlossen.

Das Mietverhältnis bezüglich Top 1.01H, Top 2.01 und Top 2.01H beginnt mit 1. Juni 2004 und wird auf unbefristete Dauer abgeschlossen. Festgehalten wird weiters, dass alle bisherigen Vereinbarungen betreffend der genannten Tops damit obsolet sind.

Das Mietverhältnis kann von beiden Vertragspartnern unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals aufgekündigt werden. Von seiten des Vermieters kann neben den Kündigungsgründen des MRG eine fristlose Kündigung gem. § 1118 ABGB ausgesprochen werden. Der Mieter verzichtet bis 31. Dezember 2012 auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes. Eine Teilkündigung ist ausgeschlossen.

2.2 Der Mieter hat den Mietgegenstand in einwandfreiem, gebrauchsfähigem Zustand übernommen.

3. Mietentgelt

3.1 Das Mietentgelt besteht aus dem Hauptmietzins, den auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten einschließlich einem Pflegebeitrag (Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag) sowie der Umsatzsteuer.

3.2 Der monatliche Hauptmietzins beträgt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses:

	Nutzung als:	Innenraum:	monatl. Mietentgelt:
Top 1.01, Stiege 1/1	Büro	585,16 m ²	4.400 €
Top 1.01H, Hof/1	Büro	67,25 m ²	1.115 €
Top 2.01, Stiege 2/1	Büro	110,72 m ²	1.230 €
Top 2.01H, Hof 2/1	Lager	22,63 m ²	225 €

Der gesamte Hauptmietzins beträgt daher zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses € 6.970 exkl. Umsatzsteuer.

Festgehalten wird, dass das Mietentgelt für Top 1.01 ab 1.8.2005 fällig ist, für Top 1.01H, Top 2.01 und Top 2.01H ist das Mietentgelt ab 1.6.2004 fällig.

Der Hauptmietzins ist wertgesichert. Die Wertanpassung erfolgt analog dem Verbraucherpreisindex 2000 oder einem gleichwertigen, an dessen Stelle tretenden Index. Basis für die Wertsicherung ist die für Juni 2002 verlautbarte Indexzahl. Schwankungen bis ausschließlich 5 % nach oben oder unten bleiben unberücksichtigt. Bei einer Überschreitung ist die gesamte Änderung zu berücksichtigen, wobei die die Überschreitung auslösende Indexzahl die Ausgangsgrundlage für die weitere Berechnung bildet.

3.3 Die Betriebskosten umfassen sämtliche Aufwendungen und öffentlichen Abgaben, die für einen ordnungsgemäßen Gebrauch der Liegenschaft nützlich oder notwendig sind.

Insbesondere werden darunter folgende Aufwendungen verstanden: Wasserversorgung, Strom- und Wasserversorgung sowie Reinigung der Gemeinschaftsflächen, Betrieb und Wartung der Aufzüge, Betreuung der Hofflächen, Gehsteige und der sonstigen Gemeinschaftsanlagen (gärtnerische Pflege der gemeinschaftlichen Grünanlagen, Beregnung, Schneeräumung und Streuung), Rauchfangkehrer, Schädlingsbekämpfung, Müllabfuhr, Versicherungen (einschließlich einer angemessenen Versicherung gegen Schäden durch Leitungswasser, Glasbruch und Sturm), Grundsteuer, Verwaltungskosten, Einholung von Zustandsberichten und Verbrauchskontrollen, etc.

Die Betriebskosten werden gemäß dem Verhältnis der Nutzflächen im Sinne des WEG der selbständigen Räumlichkeiten aufgeteilt. Hinsichtlich der für die Aufzüge anfallenden Betriebskosten wird aufgrund der beiderseits angenommenen Nutzungsfrequenz folgender

Kostentragungsschlüssel vereinbart:

1. Obergeschoss 40 %

2. Obergeschoss 40 %

Dachgeschoss 20 %

Erdgeschoss, gesamter Vordertrakt und Hofgeländer 0 %

Innerhalb der jeweiligen Geschosse erfolgt die Verteilung auf die einzelnen Mietgegenstände nach dem Verhältnis der Nutzflächen.

Änderungen der Nutzfläche aufgrund von Umbauten haben keinen Einfluss auf die Verteilung der Betriebskosten, sofern sie auf alleinige Veranlassung bzw. Kosten des jeweiligen Nutzers erfolgen.

Die Betriebskosten werden jährlich kalkuliert und in gleichbleibenden monatlichen Teilbeträgen vorschussweise gegen jährliche Verrechnung bis zum 30. Juni des folgenden Jahres eingehoben. Sollten sich durch unvorhergesehene Erhöhungen, aber auch Einsparungen, während des Jahres wesentliche Änderungen der Kalkulationsgrundlage ergeben, ist eine Änderung der Akonti auch im laufenden Jahr möglich.

Kosten für Heizung, sowie Warmwasserversorgung sind in den Betriebskosten nicht enthalten und werden getrennt verrechnet.

3.4 Gemeinsam mit den Betriebskosten wird ein Pflegebeitrag (EVB) in Höhe von 3 % des gemäß Pkt. 3.2 zur Vorschreibung kommenden Hauptmietzinses eingehoben, der zur laufenden Pflege und schönheitlichen Erhaltung des Gebäudes dient. Die Instandhaltungsverpflichtung des Vermieters gemäß Pkt. 6.2 bleibt dadurch unberührt.

3.5 Die Umsatzsteuer wird in der jeweiligen gesetzlichen Höhe vorgeschrieben.

3.6 Das Mietentgelt ist im voraus bis zum Ersten eines jeden Monats auf das vom Vermieter bekanntgegebene Konto zu überweisen, wobei für die Rechtzeitigkeit der Zahlung das Einlangen maßgebend ist. Der Mieter haftet dem Vermieter für alle durch verspätete Entgeltzahlung verursachten Kosten. Für den Fall des Zahlungsverzuges verpflichtet sich der Mieter zur Bezahlung von Verzugszinsen in Höhe der banküblichen Zinsen für kurzfristige Ausleihungen für den jeweils aushaftenden Betrag ab Fälligkeit.

4. Untervermietung und Weitergabe

4.1 Der Mieter darf ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters, die dieser nur bei Vorliegen wichtiger Gründe verweigern kann, das Mietobjekt weder entgeltlich noch unentgeltlich, weder ganz noch teilweise dritten Personen überlassen, auch nicht im Wege eines allfälligen Gesellschaftsbeschlusses, Pachtvertrages, etc. In keinem Falle ist es dem Mieter gestattet.

Rechte aus diesem Vertrag zur Gänze oder teilweise dritten Personen abzutreten oder an solche – in welcher Rechtsform auch immer – zu übertragen.

4.2 Eine allfällige Überlassung der Mietrechte ist gegenüber dem Vermieter jedenfalls erst ab jenem Zeitpunkt wirksam, in dem diese Überlassung dem Vermieter nachweislich schriftlich gegen Rückschein zur Kenntnis gebracht wird.

5. Instandhaltung

5.1 Der Vermieter hat den Mietgegenstand in neuwertigen Zustand übernommen. Der Mieter hat nach der Übergabe und während der gesamten Dauer des Mietverhältnisses auftretende Mängel sowie Schäden am Mietgegenstand – soweit er zu deren Behebung nicht selbst verpflichtet ist – dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen. Erfolgt die Anzeige verspätet oder überhaupt nicht, sodass der Vermieter nicht rechtzeitig Maßnahmen zur Schadensbehebung veranlassen kann, ist der Mieter schadenersatzpflichtig. Behebt der Vermieter die angezeigten Schäden bzw. Mängel binnen angemessener Frist, ist der Mieter nicht berechtigt, weitere Ansprüche zu stellen oder Rechtsfolgen abzuleiten.

Der Mieter ist verpflichtet, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und haftet gemäß § 1111 ABGB für jeden Schaden, der dem Vermieter aus einer unsachgemäßen Behandlung des Mietgegenstandes durch ihn sowie Besucher oder sonstige Benützer entsteht.

5.2 Der Vermieter ist verpflichtet, das Gebäude, in dem sich die Mieträume befinden, während der Bestandsdauer gegen Brandschaden ausreichend versichern zu lassen, es auf seine Kosten in baulich gut benutzbarem Zustand zu halten und alle notwendig werdenden Instandhaltungsarbeiten, die der Behebung von ernsten Schäden der allgemeinen Teile des Hauses dienen, auf seine Kosten vornehmen zu lassen.

Notwendige Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten am Haus können auch ohne Zustimmung des Mieters vorgenommen werden. Solche Arbeiten sind – gegebenenfalls auch innerhalb des Mietgegenstandes – vom Mieter zu dulden. Die betroffenen Räume sind zugänglich zu machen, wobei eine Vorankündigung zu erfolgen hat (ausgenommen Gefahr im Verzug). Bei Verzögerung oder Verhinderung solcher Arbeiten durch den Mieter ist der dadurch entstehende Schaden vom Mieter zu tragen. Aus der Duldung derartiger Arbeiten ist – sofern der Schaden nicht auf grobes Verschulden des Vermieters zurückzuführen ist – kein Anspruch auf Schadenersatz, Minderung oder Rückhaltung der Miete ableitbar.

5.3 Der Mieter verpflichtet sich hingegen – unter einvernehmlichem Ausschluss der Regelung des ersten Satzes des § 1096 Abs. 1 ABGB – alle Reparaturen und Wartungsarbeiten, sowie die laufenden Instandhaltungsarbeiten des Mietgegenstandes, wie z.B. das Ausmalen der Mieträume, Instandhaltung der Bodenbeläge, Reparaturen der Geräte, Türen und Fenster

sowie die Instandhaltung der Fassade von hierzu befugten Gewerbsleuten ohne Verzögerung sowie auf eigene Veranlassung und Rechnung durchführen zu lassen, und verzichtet auf das Recht, die Instandhaltung im Inneren des Mietgegenstandes (einschließlich ernster Schäden des Mietgegenstandes) vom Vermieter zu fordern.

5.4 Die Außenseite des Mietgegenstandes und das äußere Erscheinungsbild des Hauses dürfen nicht verändert oder beeinträchtigt werden. Die Anbringung von Vorrichtungen (z.B. Antennen, Außenjalousien, Brüstungsverkleidungen) und Aufschriften für Reklamezwecke ist ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Vermieters nicht zulässig.

5.5 Das Abstellen von Gegenständen außerhalb des Mietgegenstandes ist unzulässig. Motorfahrzeuge jeglicher Art dürfen ohne gesonderte Vereinbarung weder im Gebäude, noch im Mietgegenstand noch sonst wo auf der Liegenschaft abgestellt werden.

6. Bauliche Veränderungen

6.1 Bauliche Veränderungen des Mietgegenstandes, das sind insbesondere Änderungen der Grundrissgestaltung und des äußeren Erscheinungsbildes, dürfen nur mit Bewilligung des Vermieters erfolgen. Diese setzt die Vorlage einer planlichen Darstellung der Maßnahme voraus. Der Mieter hat jede von ihm beabsichtigte wesentliche Veränderung des Mietgegenstandes dem Vermieter anzuzeigen.

Für den Fall von mieterseitigen baulichen Maßnahmen verpflichtet sich der Mieter, dem Vermieter sämtliche zur Erstellung von Bestandsplänen erforderliche Informationen und Unterlagen über die endgültige Ausführung zu übergeben (insbesondere entsprechende Pläne auf Diskette in dxf-files).

7. Rückstellung des Mietgegenstandes

7.1 Bei Beendigung des Mietverhältnisses hat der Vermieter das Wahlrecht, entweder auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes zu bestehen oder die Investition des Mieters in den Mietgegenstand gemäß § 10 MRG zu ersetzen. Bei Änderungen der Sanitäranlagen und Elektroleitungen entfällt die Verpflichtung des Mieters auf Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes, sofern die Zustimmung des Vermieters eingeholt wurde.

7.2 Sämtliche Räume des Mietgegenstandes sind bei Rückstellung von den eingebrachten Fahrnissen zu räumen, die Wandanstriche zu erneuern und ansonsten unter Berücksichtigung einer normalen Abnutzung und nach Maßgabe des Pkt. 7.1 im ursprünglichen Zustand besenrein zu übergeben. Über diese Übergabe ist nach gemeinsamer Begehung ein Protokoll zu erstellen. Im Falle der Rückstellung des Mietgegenstandes ohne Erfüllung dieser Verpflichtungen werden die erforderlichen Maßnahmen auf Veranlassung des Vermieters

zulasten des Mieters durchgeführt. Bis zur Wiederherstellung des ordnungsgemäßen Zustandes ist das laufende Mietentgelt vom Mieter weiter zu entrichten.

Fahrnisse, die der Mieter bei Rückstellung im Mietobjekt belässt und im Übergabeprotokoll enthalten sind, gehen in das Eigentum des Vermieters über, der die zurückgelassenen Gegenstände auf Kosten des Mieters einer Verwertung zuführen kann.

7.3 Der Mieter ist verpflichtet, bei Rückstellung des Mietobjektes alle Schlüssel, auch zusätzlich angefertigte, dem Vermieter kostenlos zu übergeben. Fehlen Schlüssel, so sind diese – auf Verlangen des Vermieters auch das ganze Schloss-System – vom Mieter auf dessen Kosten zu ersetzen.

Nachdem Herr A das Mietverhältniss mit der O4 aufgelöst und mit der Bw. ein neues Mietverhältniss begründet hat, zahlte die Bw. an die O4 den Betrag von 266.040,71 €, was dem in Punkt 8 des mit der O4 am 2. November 1989 abgeschlossenen Mietvertrag festgelegten Wert des Weitervermietungsrechtes i.H.v. 4.360.800 S, welcher laut Schriftsatz vom 5. Dezember 2002 um 700.000 S (Reduzierung wegen ausstehender Sanierung) auf 3.660.800 S (= 266.040,71 €) reduziert wurde, entspricht.

Die Bw. aktivierte den Betrag von 266.040,71 € auf 10 Jahre.

Im Jahre 2005 wurde eine Halbjahres-AfA i.H.v. 13.302,04 € (= 266.040,71 : 10 J. x 50 %) als Betriebsaufwand verbucht.

Herr A verkaufte die Liegenschaft am 3. Dezember 2004 an die E2.

Für die Bw. ergab sich aus dem mit Herrn A abgeschlossenen Mietvertrag zwar insofern eine rechtliche Besserstellung, als sie nunmehr Hauptmieterin und nicht mehr Untermieterin war, die an die O4 geleistete Ablösezahlung führte jedoch zu keiner Besserstellung, da die monatliche Miete (bisher 4.360,37 €, nun 4.400 €), in nahezu gleicher Höhe zu entrichten war.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den oben genannten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Trotz Entrichtung der o.a. Ablösezahlung ergab sich für die Bw. keine wesentliche Besserstellung, da sie eine Miete in nahezu gleicher Höhe zu entrichten hatte.

Der ins Treffen geführte Umstand, dass der Mietvertrag mit Herrn A den Ersatz der von der Bw. getragenen Investitionskosten bei Vertragsauflösung vorsieht, ist entgegen der Argumentation der Bw. auch im Unternehmensbereich durchaus üblich, da wohl kein Unternehmen bereit wäre, hohe Investitionskosten zu tragen, wenn ihm diese nicht entweder bei Vertragsauflösung aliquot vergolten werden oder durch eine entsprechende Mindestvertragsdauer abgesichert wird.

Jede andere Vereinbarung wäre daher nicht fremdüblich gewesen.

Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum die Bw. eine fremdübliche Ausgestaltung des Mietvertrages hätte gesondert honorieren müssen.

Aus diesem Grund wird davon ausgegangen, dass ein fremder Dritter nicht bereit gewesen wäre, die Ablösezahlung für Herrn A zu übernehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

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.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen.

Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, bestehe es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe (vgl. VwGH vom 31.3.2000, 95/15/0056).

Entsprechend der wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist daher bei der Annahme einer verdeckten Ausschüttung darauf abzustellen, ob dem Gesellschafter ein einem Fremden nicht zugänglicher Vermögensvorteil gewährt werden sollte, der überdies zu einer Gewinnminderung bei der Bw. führte.

Wie bereits oben dargelegt war Herr A bestrebt, das Hauptmietverhältnis mit der O4 zu lösen und durch ein Hauptmietverhältnis mit der Bw. zu ersetzen.

Dies war nur durch die Zahlung einer Entschädigung an die O4 möglich, deren Höhe sich an dem sich daraus ergebenden Mietentgang der Mieterin orientierte.

Durch die Auflösung des Mietvertrages und der damit verbundenen Entschädigungszahlung, ergab sich für den Gesellschafter-GF A der Vorteil eines höheren Mietertrages, der sich letztendlich beim Verkauf der Liegenschaft in einem höheren Ertragswert niederschlug. Da sich die von der Bw. zu entrichtenden Mietzahlungen nicht verringerten, ist – wie bereits oben dargelegt – nicht ersichtlich, welcher wirtschaftliche Vorteil ihr aus der Berichtigung der Entschädigungszahlung erwachsen sein soll.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Bw. für einen Dritten die genannte Entschädigungszahlung nicht geleistet hätte, weshalb von einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer A auszugehen ist. Der Gewinn ist daher in Höhe der geltend gemachten AfA i.H.v. 13.302,04 € wieder zu erhöhen.

3. O2:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Rechtsvorgängerin (O5) der Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 20. November 2000 die Liegenschaft O2 von ZY und V um 2.512.387,08 €.

Bei der Liegenschaft O2 handelt es sich um eine alte Fabriksanlage bestehend aus 12 Betriebshallen, 2 Lagerhallen, Büros, Trailerboxen, Freiflächen und Parkplätzen mit einer Gesamtfläche von 23.336 m² (davon rd. 9.000 m² Hallenfläche).

Von November 2000 bis ins Jahr 2002 wurde diese alte Fabriksanlage um ca. 4.400.000 € instandgesetzt und adaptiert.

Am 6. August 2001 wurde von der Firma O6 der Firma O5 (nunmehr XA) ein Fruchtgenussrecht betreffend die Hallen 1 und 4 rückwirkend ab 1. Jänner 2001 auf unbestimmte Zeit wie folgt eingeräumt:

I.2. Auf der in Punkt 1 genannten Liegenschaft befinden sich mehrere Werkshallen. Gegenstand dieses Vertrages sind die Halle 1 und Halle 4, wie in der Beilage ./A ersichtlich.

I.3. Festgehalten wird, dass beide Hallen derzeit nicht vermietet sind, da sie aufgrund des schlechten Zustands als unvermietbar angesehen werden müssen. Die Fruchtgenussberechtigte erklärt ausdrücklich, dass ihr der Zustand der Hallen, insbesondere die bestehenden gravierenden baulichen Schäden sowie Erhaltungsschäden bekannt sind.

II.1. O6 räumt der Fruchtgenussberechtigten (O5) in Ansehung der in Punkt I. Absatz 2 genannten Hallen die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechts an der in Punkt I. genannten Liegenschaft beginnend ab 1.1.2001 auf unbestimmte Zeit ein.

II.2. Die Fruchtgenussberechtigte ist berechtigt, die Liegenschaft in Ansehung der Hallen beliebig zu nutzen und die Erträge aus der Nutzung zu vereinnahmen. Sie ist insbesondere berechtigt, die Hallen zu vermieten, beliebig aus- und umzubauen und zu verändern. Die

Fruchtgenussberechtigte ist jedoch nicht berechtigt, eine oder beide Hallen gänzlich abzubauen. Die Fruchtgenussberechtigte ist zu Teilabbrüchen an einer oder beiden Hallen insoweit berechtigt, als dadurch die Nutzbarkeit beider Hallen gewährleistet bleibt.

III.1. Die Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich zur Zahlung eines monatlichen Entgelts sowie zur Zahlung der anteiligen Bewirtschaftungskosten der in Punkt I. Absatz 1 genannten Liegenschaft.

III.2. Das Entgelt wird in der Höhe vereinbart, die einem Mietzins gemäß § 15a Abs. 1 Z 4 iVm § 16 Abs. 6 MRG (Kategorie D) entspricht, zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Für die Berechnung der Nutzfläche vereinbaren die Vertragsparteien einen Nutzwertfaktor von 0,5 auf die anrechenbaren Hallenflächen. Der Entgeltberechnung wird daher einvernehmlich folgende Fläche zugrundegelegt:

Halle 1: 342,5 m²

Halle 2: 494,5 m²

Das Entgelt beträgt somit gerundet S 13.413 pro Monat.

Das Entgelt wird gemäß dem Index der Verbraucherpreise 1996 wertgesichert. Das Entgelt ändert sich im gleichen Verhältnis wie der Index der Verbraucherpreise 1996, doch bleiben Schwankungen bis 5 % (fünf Prozent) von der jeweils letzten Wertfeststellung unberücksichtigt. Ausgangsbasis für die Berechnung ist der Monat des Vertragsabschlusses. Sollte der Index der Verbraucherpreise 1996 nicht mehr verlautbart werden, so gilt jener Index als Grundlage für die Wertsicherung, der anstelle dessen tritt bzw. diesem Index am meisten entspricht. Die Auswirkung der Wertsicherungsklausel tritt mit der Änderung der Indexziffer von selbst ein, ohne dass es einer diesbezüglichen Erläuterung von O6 bedarf. Ein konkludenter Verzicht auf die Wertsicherungsklausel seitens O6 im Falle der Nichtverrechnung eines höheren Entgelts trotz Vorliegens der Voraussetzungen für eine Anpassung nach dieser Vereinbarung ist ausgeschlossen.

III.3. Für die Berechnung der anteiligen Bewirtschaftungskosten vereinbaren die Vertragsparteien, dass sie ohne Nutzwertabschlag erfolgen soll. Die der Berechnung der Bewirtschaftungskosten zugrundegelegte Fläche beträgt daher:

Halle 1: 685 m²

Halle 4: 789 m²

Als Bewirtschaftungskosten gelten insbesondere die des MRG.

III.4. Festgehalten wird, dass die in Absatz 2 und 3 vorgenommenen Festsetzungen der für die Entgeltberechnung maßgeblichen Flächen von allfälligen nachträglichen Änderungen, sei es durch Ausbau oder Teilabbruch einer oder beider Hallen, sei es durch andere Umstände, unabhängig ist.

III.5. Das vereinbarte Entgelt sowie die anteiligen Bewirtschaftungskosten sind jeweils am Monatsersten fällig, erstmals per 1.6.2001.

III.6. Das Entgelt sowie die anteiligen Bewirtschaftungskosten sind auf das Konto Nr. 0123456 bei der C. Bankverein, BLZ 00000, lautend auf Kanzlei XS zu entrichten.

IV. Die Fruchtgenussberechtigte ist verpflichtet, die in Fruchtgenuss gegebenen Hallen auf eigene Kosten zu sanieren und wiederherzustellen. Die Fruchtgenussberechtigte ist weiters zur anteiligen Kostenübernahme von Reparatur- und Instandhaltungskosten, insbesondere für die Reparatur der Versorgungseinrichtungen und allgemeinen Wege und Flächen der Liegenschaft verpflichtet, soweit sie den vertragsgegenständlichen Hallen zugute kommen.

V. O6 hat das Recht, die auf unbestimmte Zeit eingeräumte Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechts unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletzten zu kündigen, wenn die Fruchtgenussberechtigte trotz dreimaliger schriftlicher Aufforderung mit der Bezahlung des Entgelts säumig ist.

Die Adaptierungsarbeiten die gesamte Liegenschaft betreffend wurden von der Bw. in Auftrag gegeben. Die anteiligen Kosten für die vom Fruchtgenussrecht umfassten Hallen 1 und 4 wurden an die Firma R2 weiterverrechnet, die diese Kosten i.H.v. S 16.000.000 (€ 1.162.765,35) mit 31.12.2001 aktivierte und auf die Dauer von 10 Jahren abschrieb.

Im August 2004 verfasste A ein Bewertungsgutachten bezüglich eines neuen Fruchtgenussrechtes. Der der Bewertung zugrunde liegende Mietertrag wird mit € 14.538 monatlich angenommen, berechnet mit einer Rendite von 8 % ergibt sich so ein Ertragswert von € 2.180.637. Der mit € 17,50 pro m² angenommene Grundwert – gesamt € 408.450 – wird bei dieser Bewertung außer Betracht gelassen, weil er erst beim Verkauf einer Liegenschaft zu berücksichtigen sei.

Die Hallen 1 und 4 werden ebenfalls außer Betracht gelassen, weil darüber schon ein Fruchtgenussrecht besteht. Dieses Bewertungsgutachten wird als Grundlage für die Höhe des im Oktober 2004 vereinbarten Mietrechtsentgelts herangezogen.

Am 20. Oktober 2004 wurde zwischen der Bw. als Vermieterin und Alleineigentümerin der Liegenschaft O2 und der Firma R2 als Mieterin ein Generalmietvertrag mit u.a. folgendem Inhalt abgeschlossen:

1.2. Auf der in Punkt I.1. genannten Liegenschaft befinden sich mehrere Werkshallen und sonstige vermietbare Räume und Flächen (laut beiliegender Zinsliste Beilage/.1.).

Die zwischen den Vertragspartnern bestehende Fruchtgenussvereinbarung, eingetragen unter C-LNr. 7, die sich auf die Hallen 1 und 4 erstreckt, wird aufgelöst und der Mieterin das Mietrecht an sämtlichen Hallen, Räumen und sonstigen vermietbaren Flächen der Liegenschaft laut beiliegender Zinsliste Beilage./1 eingeräumt (Generalmietvertrag).

1.3. Festgehalten wird, dass die Hallen derzeit teilweise vermietet sind. Die Mieterin erklärt ausdrücklich, dass ihr der Zustand der Hallen, insbesondere im Hinblick auf die von O8 durchgeführten Instandhaltungsarbeiten bekannt ist.

1.4. O8 räumt das Mietrecht im vorstehenden Umfang ein und die Mieterin nimmt dieses an.

2. Dauer

2.1. O8 räumt der Mieterin das Mietrecht an der in Punkt I.1. genannten Liegenschaft beginnend ab 1.11.2004 auf unbestimmte Zeit ein.

2.2. Die Mieterin ist berechtigt die Liegenschaft in Ansehung sämtlicher vermietbarer Flächen und Räume beliebig zu nutzen und ist insbesondere berechtigt, die Hallen weiterzuvermieten, beliebig aus- und umzubauen und zu verändern, jedoch nur im Rahmen der behördlichen Vorschriften und nach vorheriger Kenntnisnahme durch O8. Die Mieterin ist jedoch nicht berechtigt, Bestandsobjekte gänzlich oder teilweise abzubauen. Die bestehenden Mietrechte werden von der Mieterin übernommen, wobei O8 keine Haftung für die Einbringlichkeit der Mieten oder einen künftigen Mietvertrag übernimmt.

3. Entgelt

3.1. Die Mieterin verpflichtet sich zur Zahlung eines einmaligen pauschalen Entgelts in der Höhe von € 2.180.000 (Zweimillioneneinhundertachtzigtausend Euro) zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer von € 436.000 (Vierhundertsechshundertsechzigtausend Euro), zusammen € 2.616.000 (Zweimillionensechshundertsechzigtausend Euro).

3.2 Das Entgelt wird bei Beginn des Mietrechtes aufgrund gesonderter Verrechnung an O8 bezahlt.

Die Umsatzsteuer wird durch Überrechnung auf die jeweiligen Steuerkonten berichtigt.

4. Erhaltung, Verwaltung

4.1. Die Mieterin ist verpflichtet, die vermieteten Hallen auf eigene Kosten zu erhalten. Die Mieterin ist daher zur anteiligen Kostenübernahme von Reparatur- und Instandhaltungskosten, insbesondere für die Reparatur der Versorgungseinrichtungen und allgemeinen Wege und Flächen der Liegenschaft verpflichtet, soweit sie ab dem Zeitpunkt des Beginnes des Mietrechtes anfallen.

4.2. Die laufenden Betriebskosten, sowie die Kosten der Hausverwaltung und der Bewirtschaftung werden von der Mieterin getragen. Sie sind jeweils am Monatsersten fällig, erstmals per 1.11.2004. Die Verrechnung erfolgt durch die Hausverwaltung, mit der derzeit die Hausverwaltung XS beauftragt ist.

5. Kündigung

O8 hat das Recht, das auf unbestimmte Zeit eingeräumte Mietrecht (Generalmietrecht) unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletzten zu kündigen, wenn die Mieterin trotz dreimaliger schriftlicher Aufforderung mit der Bezahlung der Betriebskosten säumig ist. Eine Teilkündigung des Mietrechtes ist nicht zulässig. Im Fall der Kündigung wird das Entgelt gemäß Punkt 3. unter Anrechnung einer Abschreibung von 10 % pro angefangenem Jahr der Mietdauer unter Berücksichtigung der offenen Forderungen an die Mieterin rückerstattet. Eventuelle von der Mieterin getätigte Aufwendungen finden keine Berücksichtigung.

6. Option

O8 räumt der Mieterin das einseitig unwiderrufliche Optionsrecht ein, die in Punkt I.1. genannte Liegenschaft frühestens zum 1.1.2013, spätestens bis zum 31.12.2013 um den Betrag von € 410.000 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer zu erwerben. Übt die Mieterin dieses Optionsrecht aus, wird O8 an der Erstellung eines grundbuchsfähigen Kaufvertrages unverzüglich mitwirken, der die Übergabe in das unbeschränkte Eigentum der Mieterin an der Liegenschaft binnen Monatsfrist frei von Geldlasten, jedoch unter Übernahme der unter C-LNr. 1, D-LNr. 3 eingetragenen Dienstbarkeiten sicherstellt. Die Bezahlung des Kaufpreises hat Zug um Zug bei grundbücherlicher Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Mieterin zu erfolgen.

Die Option ist schriftlich auszuüben.

Das Generalmietvertragsentgelt wurde bei der Bw. als sofortiger Erlös im Jahre 2004 erfasst, die R2 schrieb den entsprechenden Aufwand auf die Dauer von 9,5 Jahren ab.

Am 31. Dezember 2004 erfolgte in der Bilanz der Bw. mangels weiterer Erträge aus dem Fruchtgenuss eine außerordentliche Abschreibung i.H.v. 1.693.673,15 €.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2006 wurde das Optionsrecht des Generalmietvertrages vom 20. Oktober 2004 abgeändert, indem die Möglichkeit eingeräumt wurde, die Liegenschaft vorzeitig vor dem 1. Jänner 2013 in das Eigentum wie folgt zu erwerben:

Im Hinblick auf die von R2 übernommene Mithaftung für die Rückzahlung der auf der Liegenschaft einverleibten Pfandrechte für Darlehen der Raiffeisenlandesbank Wien-NÖ-Burgenland gemäß Vereinbarung vom 20.10.2004 wird festgehalten, dass sich O8 zur laufenden pünktlichen Rückzahlung gemäß bestehenden Tilgungsplan verpflichtet und diese Rückzahlung nicht verlangsamt. Selbstverständlich steht es O8 frei, vorzeitige Tilgungen zu leisten. Eine Inanspruchnahme der Haftung ist unter Bedachtnahme auf die jeweiligen Liquiditäten und die Vorsorge für künftige notwendige Investitionen möglich.

R2 hat im Hinblick auf die übernommene Haftung das Recht, die Liegenschaft auch vorzeitig vor dem 1.1.2013 in das Eigentum zu übernehmen und zwar zum Betrag von € 410.000 zzgl. USt und zuzüglich des zum Zeitpunkt des Eigentumserwerbes bzw. Übergabe aushaftenden Saldos der vorbeschriebenen Darlehen unter der Voraussetzung von deren ordnungsgemäßer Bedienung.

Dieses vorzeitige Optionsrecht erlischt, wenn die Darlehen seitens O8 vollständig zurückgezahlt wurden, bevor die Option ausgeübt wurde.

Aufgrund der von Herrn A zusätzlich übernommenen persönlichen Haftung für die Verbindlichkeiten aus der vorgenannten Finanzierung wird zudem festgehalten, dass das Optionsrecht auch von Herrn A im vorgenannten Sinn ausgeübt werden kann.

Gem. Schreiben vom 20. Juni 2008 wurde am 31.12.2007 diese Option von der Firma R2 gezogen und die gesamte Liegenschaft erworben.

Aufgrund des oben wiedergegebenen Geschehens geht die Abgabenbehörde zweiter Instanz davon aus, dass es niemals beabsichtigt war, schon mit dem Generalmietvertrag vom 20. Oktober 2004 die gesamte Liegenschaft, d.h. bebaute und unverbauete Flächen, zu verkaufen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den oben genannten Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Wäre tatsächlich ein Verkauf der gesamten Liegenschaft bereits im Jahre 2004 gewollt gewesen, wäre die Gestaltung des Generalmietvertrages als fremdunüblich anzusehen, da der sich aus dem Generalmietvertrag ergebende Kaufpreis in keiner Relation zum Wert der Liegenschaft gestanden wäre. Nach dem Willen der Parteien kann daher als Vertragsgegenstand und insbesondere hinsichtlich der Optionsvereinbarung nur der vermietete Teil der Liegenschaft gemeint sein.

Ansonsten wäre es auch nicht nachvollziehbar, warum die Vertragspartnerin den nachfolgenden Vertragsänderungen zugestimmt hat, hätte sich daraus doch eine wesentliche Verschlechterung ihrer Rechtsposition ergeben.

Einem sofortigem Verkauf der vermieteten Flächen im Jahre 2004 wäre auch die fehlende Parzellierung der Liegenschaft entgegen gestanden.

Aus den in den Folgejahren abgeschlossenen Verträgen kann daher nur abgeleitet werden, dass es erst 2007 zu einem Verkauf der gesamten Liegenschaft gekommen ist.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 24 Abs. 1 lit. d BAO normiert:

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden somit „Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt“, diesem zugerechnet (wirtschaftliches Eigentum); das wirtschaftliche Eigentum gilt als Anwendungsfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen.

§ 24 Abs. 1 lit. d BAO bezieht sich inhaltlich auf das Eigentumsrecht, „verlangt hingegen nicht das nach außen hin sichtbare rechtliche Kleid“. § 24 BAO ist nur insoweit anzuwenden, als die Gesetzesnorm auf wirtschaftliche Verhältnisse abstellt. Mit § 24 BAO hat der Gesetzgeber allerdings einer vom Zivilrecht abweichenden Bilanzierung des gesamten Wirtschaftsgutes den Vorzug gegeben (vgl. Doralt EStG-Kommentar, § 2 Tz. 110ff).

Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann. Auch eigentümertypische Pflichten wie z.B. die Erhaltungspflicht sind in die Beurteilung miteinzubeziehen und können einem abweichenden wirtschaftlichen Eigentum entgegenstehen (vgl. Doralt EStG-Kommentar, § 2 Tz. 113).

Da die Mieterin des Generalmietvertrages nicht berechtigt war u.a. die Hallen weiter zu vermieten ohne vorherige Kenntnisnahme durch die Bw., die Hallen gänzlich oder teilweise abzubrechen, irgendwelche dinglichen Rechte an den Hallen zu begründen, die Hallen zu veräußern oder die Liegenschaft bzw. die Hallen zu belasten, und auch nur anteilig zur Kostenübernahme (siehe Punkt 4 des Generalmietvertrages) verpflichtet war, erweisen sich die Feststellungen der Betriebsprüfung unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die in der Folge getroffenen Vereinbarungen wohl kaum in dieser Form getroffen worden wären, wäre das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft tatsächlich schon 2004 übergegangen, als nicht zutreffend.

Es ist daher aufgrund der o.a. Erhebungen im Verwaltungsverfahren davon auszugehen, dass die gesamte Liegenschaft im Jahre 2007 (aufgrund einer Optionsänderung im Jahre 2006) zu einem fremdüblichen Kaufpreis (lt. Bw. rd. 6,4 Mio € und lt. Betriebsprüfung mit rd. 6,1 Mio €

errechnet), der den ermittelten Betrag der Betriebsprüfung (siehe Bp-Bericht Seite 8) noch überstieg, veräußert wurde.

Der Annahme einer Übertragung wirtschaftlichen Eigentums vor dem – wie bereits oben ausgeführt - tatsächlichen Verkauf der gesamten Liegenschaft von 23.340 m² im Jahre 2007 fehlt es an der Erfüllung der nach herrschender Lehre und Rechtsprechung hierfür maßgeblichen Kriterien.

Dabei ist auch zu bedenken, dass einem nach Ansicht der Betriebsprüfung fremdunüblichen Vorgang ein später zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossener Kaufvertrag gegenübersteht.

Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass an der Liegenschaft O2 bereits im Jahre 2004 wirtschaftliches Eigentum an die spätere Käuferin übertragen wurde.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kam es daher zu keinem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichen Eigentum.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Oktober 2011