



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Mag. Susanne Feichtenschlager, Dr. Werner Loibl und Leopold Pichlbauer über die Berufung der Bw, vertreten durch StB, vom 1. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY, vertreten durch Hofrat Dr. Walter Dax und Herrn Norbert Breit, vom 2. Februar 2004 betreffend Umsatzsteuer 2001 nach der am 10. Dezember 2009 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2005 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. März 1986 gegründet. Der Sitz war zunächst in A, der Betriebsgegenstand die Vermietung von Kraftfahrzeugen sowie die Vermietung von Sachen aller Art in Form des Leasinggeschäftes, insbesondere von Baumaschinen und Geräten, der Handel mit Waren aller Art, die Bestandgabe und Bestandnahme von Sachen aller Art, die Erbringung von Dienstleistungen in der elektronischen Datenverarbeitung und Informationstechnik und die Beteiligung an anderen Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art, deren Geschäftsführung und Vertretung. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 17. August 2001 wurde der Sitz nach B verlegt. Im Firmenbuch sind derzeit Frau EP und Herr HJ H als Geschäftsführer eingetragen. Frau EP und Frau MD halten die Anteile je zur Hälfte.

In der Zeit zwischen 21. Oktober 2002 bis 18. Dezember 2003 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde – soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat relevant – festgestellt, dass im Jahr 2001 von der Bw. an den Vermieter, Herrn Johann H, ein Betrag von 9.307.727,95 ATS geleistet worden war, der als Mietvorauszahlung behandelt werden sollte. Seitens der Betriebsprüfung wurde ausgeführt, dass es sich um keine Mietvorauszahlung handle sondern um eine interne Geldverrechnung. Dies beweise auch die Tatsache, dass nicht die volle Miete sondern nur die Hälfte gegenverrechnet und der Rest über das Verrechnungskonto abgerechnet und beglichen werde. Ein Fremder würde nicht die Hälftemiete bezahlen, wenn er eine Mietvorauszahlungsforderung in Höhe von rund 40 Millionen ATS (darin auch enthalten: Mieterinvestitionen) hätte. Als weiteren Nachweis der Tatsache, dass keine Mietvorauszahlung vorliege, führte die Betriebsprüfung aus, dass die Bw. in der Bilanz laufend höhere Verbindlichkeiten am Verrechnungskonto H ausweise als der Wert der Investitionen ausmache. Es handle sich also um keine Darlehensgewährung, sondern es liege eine Abdeckung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Vermieter vor. Aus den Gründen sei der in der UVA 6/2002 beantragte Vorsteuerabzug aus den Mietvorauszahlungen der Jahre 1996 bis 2001 nicht zulässig.

Die Abgabenbehörde schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ am 2. Februar 2004 die entsprechenden Bescheide.

Mit Schriftsatz vom 1. März 2004 wurde (ua.) gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 das Rechtsmittel der Berufung eingebbracht und folgende Berufungsanträge gestellt:

1. Das wirtschaftliche Eigentum betreffend die in den unter Teilziffer 55 des Berichtes über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung angeführten Mietobjekten von der Bw. in deren Eigenschaft als Mieterin dieser Objekte durchgeführten baulichen Maßnahmen (Herstellungsaufwand) der Mieterin zuzurechnen, dafür den Investitionsfreibetrag gem. § 10 EStG 1988 bei der Gewinnermittlung der berufungsgegenständlichen Veranlagungsjahre zu berücksichtigen und folglich auch den damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug bei dieser zuzulassen.
2. Die im Jahr 2001 an den Vermieter, Herrn J H, tatsächlich in Geld geleistete Mietvorauszahlung in Höhe von 9.307.727,95 ATS als solche anzuerkennen und den daraus im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung 06/2002 gemachten Vorsteuerabzug in Höhe von 1.551.288,-- ATS unter Bezugnahme auf § 12 Abs. 1 Z 1 2. Satz UStG 1994 zu gewähren.
3. Von der laut Textziffer 53 des BP-Berichtes als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Nutzung des Inventars "U" abzusehen.
4. Von der laut Textziffer 54 des BP-Berichtes als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierte

Erhaltungsaufwendungen im Objekt "U" abzusehen und diese als Vorauszahlung auf den künftigen Kaufpreis des Objektes zu behandeln.

5. Die laut Textziffer 56 des BP-Berichtes ermittelten Nettoherstellungskosten 1998 als Basis für die Vorsteuerkürzung 1998 laut BP-Bericht auf tatsächlich 1.728.907,44 ATS zu berichtigen.

6. Die laut Textziffer 58 des BP-Berichtes ermittelten Nettoherstellungskosten 2000 als Basis für die Vorsteuerkürzung 2000 laut BP-Bericht auf tatsächlich 3.032.125,97 ATS zu berichtigen.

Zur Begründung wurde in Zusammenhang mit der Zahlung des Betrages von 9.307.727,95 ATS ausgeführt, dass im Jahr 2001 die Bw. an die Bank Austria Credit Anstalt im Namen des Vermieters, Herrn J H, eine Zahlung in Höhe von 9.307.727,95 S für die Ablösung eines grundbürgerlich eingetragenen Pfandrechtes geleistet habe. Mit dem Vermieter habe zum Zahlungszeitpunkt die Übereinkunft bestanden, dass gegenständliche Leistung der Mieterin auf zukünftige Mietverpflichtungen anzurechnen sein werde und keine Verrechnung mit den offenen Verrechnungsverbindlichkeiten der Bw. gegenüber Herrn J H stattzufinden habe, da diese aufgrund einer gesonderten Sicherstellungsvereinbarung zu diesem Zeitpunkt als nicht fällig gegolten haben. Dieser Sachverhalt sei anlässlich der am 14. Jänner 2004 beim Finanzamt stattgefundenen Vorsprache durch die Vertreter der Bw. dezidiert vorgebracht worden, habe allerdings im vorliegenden Betriebsprüfungsbericht keine Berücksichtigung bzw. rechtliche Würdigung gefunden, folglich bestehe hier ein wesentlicher verfahrensrechtlicher Mangel hinsichtlich der Bescheidbegründungspflicht. Unter Bezugnahme auf nachstehend wiedergegebene Gesetzeslage werde beantragt, den gesamten Vorsteuerabzug aus der im Jahre 2001 an den Vermieter tatsächlich geleisteten Mietvorauszahlungen zu gewähren: § 12 Abs. 1 Z 1 2. Satz UStG 1994 setzt für den Vorsteuerabzug vor Empfang der Leistung voraus, dass 1. eine Rechnung oder Gutschrift mit gesondertem Ausweis der Steuer vorliegt und 2. die Zahlung geleistet worden ist. § 12 Abs. 1 Z 1 2. Satz korrespondiert somit mit der Steuerpflicht der Anzahlung auch bei Sollbesteuerung des Zahlungsempfängers (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994).

Durch die Tatsache, dass vom Vermieter, Herrn J H, die Umsatzsteuerpflicht aus der zugeflossenen Mietvorauszahlung gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 nicht bestritten werde, dieser den entsprechende Betrag auch in seine Umsatzsteuererklärung aufgenommen habe, bringe der Vermieter unmissverständlich zum Ausdruck, dass er die ihm zugeflossene Mietvorauszahlung seiner unternehmerischen Vermietungstätigkeit zugeordnet habe und deshalb auch beim Leistenden die sonstigen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 vorliegen würden.

In der Stellungnahme zur Berufung vom 7. April 2004 wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz hinsichtlich der Zurechnung der Investitionen und der Mietvorauszahlungen auf die Stellungnahme im Berufungsverfahren betreffend J H verwiesen. Dort wurde ausgeführt, dass die Vorgänge über die Mieterinvestitionen jahrelang anders erklärt worden seien. Erst im Jahre 2002 seien rückwirkend berichtigte Erklärungen bis zum Jahre 1996 mit anderer rechtlicher Beurteilung eingebracht worden. Dies allein widerlege die Aussage, dass immer Mietvorauszahlungen beabsichtigt gewesen seien und der gesamte Vorgang so beabsichtigt gewesen wäre. Entgegen des jetzigen Berufungsbegehrens sei bei der Besprechung vom 14. Jänner 2004 nur mehr hinsichtlich der Zahlungen eine Mietvorauszahlung begehrte worden. Damals sei hinsichtlich der Investition für Um- und Ausbaukosten laut eigener Rechnungslegung wirtschaftliches Eigentum der Bw. erblickt worden. Hinsichtlich der beantragten Mietvorauszahlung für die geleisteten Zahlungen der Bw. und vom Sohn JC H für J H werde angeführt, dass es dazu keinerlei schriftliche Verträge gebe. Die Verlagerung der steuerlichen Nachteile von den beiden Steuerpflichtigen zu Lasten von J H ohne jegliche schriftliche Vereinbarung sei nicht anzuerkennen. Bei allen anderen Vorgängen im Konzern seien schriftliche Vereinbarungen getroffen worden. Die Aussage über die mündliche Vereinbarung stelle eine nachträgliche und unglaubwürdige Behauptung zur Steuervorteilsziehung dar

Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2004 wurden die Berufungen betreffend Umsatz- und Körpersteuer 1998 bis 2000, Umsatzsteuer 2001, Umsatzsteuer Juni 2002 und Haftung für Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 9. August 2004 wurde seitens der Bw. ergänzend vorgebracht, dass hinsichtlich des Vorbringens im Zusammenhang mit der Zahlung des Betrages 9.307.727,95 ATS für die Ablösung eines grundbücherlich eingetragenen Pfandrechtes die Einvernahme von Herrn J H als Zeugen beantragt werde. Im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung U werde ebenfalls die Einvernahme des Zeugen J H beantragt. Der Hinweis, dass "von einer Mietvorauszahlung damals nie die Rede war" sei unverständlich.

Am 21. Juni 2005 wurde ein Erörterungsgespräch im Sinne des § 279 Abs.3 BAO durchgeführt. Seitens der Bw. wurde erläutert, dass die Auftragserteilung, Planungs- und Bauaufsicht ausschließlich in ihren Händen gelegen sei. Herr J H sei gelegentlich als "Konsulent" zu Rate gezogen worden. Die Betriebsprüfer brachten ihre Ansicht zum Ausdruck, dass der Zahlungsfluss teilweise so undurchsichtig wäre, dass nicht eindeutig erwiesen sei, dass die Zahlungen tatsächlich zur Gänze von der Bw. geleistet worden seien. Beispielsweise

werde das Konto "Landwirtschaft" aufgezeigt. Die Bw. wendet dagegen ein, dass Herr J H zu diesem Konto jedoch nie Zugang gehabt hätte. Es wurde festgehalten, dass während des aufrechten Mietverhältnisses sämtliche Vorteile aus den Investitionen der Bw. zufließen würden. Im Zusammenhang mit den Mietvorauszahlungen wurde ausgeführt, dass die Zahlung in Höhe von 9.307.027,95 ATS an die Bank für die Ablöse eines grundbürgerlich eingetragenen Pfandrechtes bezahlt worden sei. Die Bw. sehe in dieser Zahlung eine Mietvorauszahlung. Die Zahlung wäre insofern notwendig und üblich gewesen, weil sonst die zuvor geleisteten Investitionen verloren gewesen wären, da diese nicht grundbürgerlich eingetragen wären. Seitens der Betriebsprüfung wurde dagegen eingewendet, dass bereits im Jahre 1994 Mietvorauszahlungen geleistet worden seien und 1999 ein Bestandsrecht eingetragen worden sei. Im Übrigen fehle es an der Schriftlichkeit. Der Vertreter der Bw. stellte in Aussicht, dass der Berufungsbehörde jene Unterlagen vorgelegt würden, aus denen ersichtlich sei, dass zwischen den Parteien bereits vor der Zahlung vereinbart worden wäre, dass sie als Mietvorauszahlung gewertet werden solle. Hinsichtlich der Berufungspunkte 3 bis 6 wurde zwischen den Parteien Einigung erzielt. Danach betragen die verdeckten Gewinnausschüttungen 1998 6.000,00 ATS, 1999 und 2000 je 12.000,00 ATS, die Erlöserhöhung 2001 12.000,00 ATS. Den Punkten 4. bis 6. werde laut Berufungsantrag stattgegeben. Nach weiterer Erörterung des Sachverhaltes erklärten sich die Vertreter des Finanzamtes bereit, den Punkt 1 der Berufung im Rahmen einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung im Sinne der Bw. zu erledigen.

Mit Schriftsatz vom 12. Juli 2005 wurde seitens der Bw. im Wesentlichen der Inhalt des Erörterungsgespräches vom 21. Juni 2005 zusammengefasst. Ergänzend wurde ausgeführt, dass an der Gefährdung des mit Herrn J H abgeschlossenen Bestandvertrages und der insoweit zuvor geleisteten Investitionen/Mietvorauszahlungen im Falle der Zwangsversteigerung der gegenständlichen Liegenschaft kein begründeter Zweifel bestehen könne. Die Höhe der Investitionen wurde nach Jahren aufgeschlüsselt und würde für den Zeitraum 1996 bis 2001 insgesamt 30.491.945,91 ATS betragen. Dass 1999 eine Verbücherung des Bestandsvertrages erfolgt sei, sei zutreffend, allerdings gleichermaßen rechtlich unbedeutend. An den verbücherten Bestandsvertrag wäre der Ersteher gemäß § 150 Abs. 1 und dem auf die Vorschriften des § 1121 AGBG als maßgebend verweisenden Abs. 3 EO nur dann gebunden, wenn die Einverleibung des Rechtes des ersten betreibenden Gläubigers im Rang vorausgehe. Die Pfandrechte der Bank seien nämlich im Jahre 1992 grundbürgerlich eingetragen worden. Somit hätte dem potenziellen Erwerber ein Recht zur vorzeitigen Kündigung des Bestandvertrages zugestanden. Entscheidende Bedeutung im Streitfall käme mithin entgegen der Argumentation der Betriebsprüfung nicht der Einverleibung/Eintragung des Bestandsrechtes zu, sondern der grundbürgerlichen

Ersichtlichmachung der Vorauszahlung des Bestandzinses gemäß § 102 ABGB. Auch dessen Voraussetzung in Satz 2 wären hier aber ebenfalls nicht gegeben, sodass die Aufkündigung des einschlägigen Bestandsvertrages durch den potenziellen Erwerber gemäß § 1116 ABGB iVm. § 560 ZPO Platz gegriffen hätte. Den Verlust des auf lange Sicht ausgerichteten Bestandsrechtes und die damit gleichzeitig verbundene äußerst fragwürdige Durchsetzbarkeit von Entschädigungsansprüchen habe es bereits im Vorfeld auszuschließen gegolten. Der Hinweis, dass bereits im Jahre 1994 Mietvorauszahlungen geleistet worden seien, sei nicht recht verständlich. Solche Mietvorauszahlungen seien zwar tatsächlich erfolgt, sie wären als solche aber durch den zu Grunde liegenden Mietvertrag und aller einschlägigen weiteren schriftlichen Vereinbarungen, die Gegenstand insbesondere der ebenfalls erörterten Berufungssache J H seien, hinreichend deutlich dokumentiert. Eine zusätzlich entsprechende Vereinbarung wäre insoweit überflüssig. Die schließlich eingewendete mangelnde Schriftlichkeit sei darauf zurückzuführen, dass sich J H im relevanten Zeitraum in Untersuchungshaft befunden hätte. Eine schriftliche Fixierung der Vereinbarung erweise sich anlässlich des entsprechenden Besuches in der Haftanstalt als unmöglich. Deshalb sei die Vereinbarung, dass die gegenständliche Zahlung an die Bank ausdrücklich unter der Voraussetzung der Anerkennung als Mietvorauszahlung erfolgen würde, mit Herrn J H mündlich getroffen worden, die Zahlung sei erst sodann geleistet worden. Konkrete schriftliche Unterlagen über dieses ausdrückliche Übereinkommen würden also nicht existieren, sehr wohl sei die gegenständliche Zahlung aber folgerichtig in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 als Mietvorauszahlung ausgewiesen worden. Die Bw. hätte sich bereits mit Schreiben vom 09. August 2004 diesbezüglich ausdrücklich auf das Zeugnis von Herrn J H berufen. Darüber hinaus ergebe sich die Richtigkeit auch daraus, dass der damalige weitere Geschäftsführer der Bw, FV, unter Hinweis auf die oa. Rechtslage und gleichzeitige Berücksichtigung der Tatsache, dass J H selbst zur Einlösung der Pfandrechte der Bank und schlussendlich Verhinderung der Zwangsversteigerung finanziell nicht in der Lage wäre, die ausdrückliche Anerkennung der vorgesehenen Zahlung an die Bank als Mietvorauszahlung für zwingend erforderlich gehalten habe und auf Abschluss der entsprechenden ausdrücklichen Vereinbarung mit J H eben Vorleistung der Zahlung mit Nachdruck gedrängt habe. Insoweit werde die Vernehmung des FV als Zeugen beantragt, der ebenfalls die Richtigkeit die im Anschluss an die vorerwähnte Vereinbarung erfolgte Zahlung von insgesamt 9.307.727,95 ATS bestätigen könne.

Am 27. Juli 2005 wurde der Bw. die Berechnung der Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer, Gewinnermittlung samt Körperschaftssteuer auf Basis der Ergebnisse des Erörterungsgespräches vom 21. Juni 2005 zu Kenntnisnahme übermittelt. Mit Schriftsatz vom 08. August 2005 wurde seitens der Bw. bekannt gegeben, dass die Beilagen für die

Berufungsentscheidung überprüft worden seien. Sie würden mit dem Beratungsergebnis übereinstimmen. Die Einbringung eines Rechtsmittels gegen die Nichtanerkennung des Betrages von 9.307.727,95 ATS würde davon unberührt bleiben. Mit Bescheid vom 16. August 2005 wurde die entsprechende Berufungsvorentscheidung erlassen.

Mit Schriftsatz vom 19. September 2005 wurde gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2001 Vorlageantrag eingebracht. Der angefochtene Bescheid (BVE) sei aus mehreren Gründen rechtsfehlerhaft und daher unhaltbar. Die Zahlungen, die von der Bw. für die Ablöse eines grundbürgerlichen Pfandrechtes (9.307.727,95 ATS) geleistet worden seien, seien als Mietvorauszahlung zu qualifizieren. Deshalb sei auch der daraus im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2002 geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von 1.551.288,00 S unter Bezugnahme auf § 12 Abs. 1 Z 1 2 Satz Umsatzsteuergesetz zu gewähren. Das Finanzamt stütze seine anders lautende Meinung auf die fehlende Fremdüblichkeit wegen Fehlens entsprechender schriftlicher Vereinbarungen und Sicherstellungen. Diese Ansicht sei inhaltlich rechtswidrig. Sie stehe in krassem Widerspruch zu dem bisherigen schlüssigen einschlägigen Vorbringen unter Ziffer 2 der Berufsbegründung, mit dem sich die Behörde insbesondere gar nicht konkret und in nachvollziehbarer Weise auseinandergesetzt habe. Erwägungen, aus welchen Gründen die Fremdüblichkeit fehlen sollte, seien hier ebenso wenig ersichtlich. An dieser Tatsachen- und Rechtslage habe sich übrigens auch durch das Erörterungsgespräch vom 21. Juni 2005 nichts geändert. Insoweit hätte die Bw. mit Schreiben vom 12. Juli 2005 an den Unabhängigen Finanzsenat fristgemäß zu den relevanten Fakten dezidiert Stellung genommen. Damit habe sich das Finanzamt nicht auseinander gesetzt. Auch dieser Begründungsmangel führe zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides. Weiters sei die Vernehmung der Zeugen J H und FV beantragt worden. Die Aufnahme dieser Beweise sei ohne Angabe von irgendwelchen Gründen ganz einfach unterlassen worden. Auch im Erörterungsgespräch vom 21. Juni 2005 sei die Entscheidungserheblichkeit der Frage, ob die Parteien bereits vor der Zahlung die Anrechnung als Mietvorauszahlung ausdrücklich vereinbart hätten, eindeutig zum Ausdruck gekommen. Eben genau diese relevante Tatsache sollte von den genannten Zeugen bestätigt werden. Im Übrigen werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung entsprechend § 294 Abs. 1 BAO und darüber hinaus die Berufungsentscheidung durch den zuständigen Berufungssenat beantragt.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2009 erging folgender Ergänzungsvorhalt an die Bw:

„Im gegenständlichen Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2001 der BW ist nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz nur mehr entscheidungsrelevant, welchen Charakter die Entrichtung des Betrages in Höhe von 9.307.727,95 ATS hat. Unstrittig ist, dass die

Berufungswerberin diesen Betrag an die Bank Austria Credit Anstalt im Namen des Vermieters, Herrn J H, für die Ablöse eines grundbürgerlich eingetragenen Pfandrechtes geleistet hat.

Nach dem bisherigen Vorbringen liegt über diesen Vorgang keine schriftliche Vereinbarung vor. Soweit diesbezüglich mündliche Absprachen getätigt wurden, mögen folgende Fragen einer schriftlichen Beantwortung zugeführt werden:

Ist der Vermieter, Herr J H, im Fall einer vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages zur Rückzahlung des noch nicht verbrauchten Teiles der Mietvorauszahlungen verpflichtet? Welche Regelung gibt es für den Fall, dass die Vermieterin den Mietvertrag frühzeitig kündigt?

Gab es diesbezüglich differenzierte Vereinbarungen von welcher Seite (Mieterin oder Vermieter) das Mietverhältnis gelöst werden kann?

War geregelt, in welcher Form eine allfällige Rückzahlung laut Punkt 1 zu erfolgen hat (insb.

Rückzahlungsmodalität, Höhe und Fälligkeit der Raten, Höhe der Zinsen, Folgen bei Säumigkeit)?

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2005 wurden die Mieterinvestitionen als Mietvorauszahlungen gewertet. Welchen Zeitraum betreffen diese Mietvorauszahlungen? Welchen Zeitraum würde der Betrag von 9,307.727,95 ATS betreffen, wenn es sich ebenfalls um eine Mietvorauszahlung handeln würde?"

Mit Schriftsatz vom 13. August 2009 wurde hierzu ergänzend bekannt gegeben, dass es außer der Regelung in Ziffer 2. der Vereinbarung vom 10. April 1995 keine ausdrückliche Regelung geben würde. Abgesehen von der Regelung in Ziffer II. des Mietvertrages vom 19. Dezember 1989 und dem Kündigungsverzicht der Vermieterin im dortigen zweiten Absatz der Ziffer III. gäbe es keine differenzierte Vereinbarung. Rückzahlungsmodalitäten seien nicht gesondert getroffen worden. Für die seinerzeitige mündliche Absprache mit Herrn J H würde die Regelung in der Vereinbarung vom 10. April 1995 gelten. Aus einer beiliegenden Tabelle geht hervor, dass ab dem Jahr 2002 Mietvorauszahlungen für insgesamt 22,62 Jahre geleistet worden seien.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2009 wurden seitens des Unabhängigen Finanzsenates an den Zeugen FV folgende Fragen gerichtet:

„Ihre Einvernahme als Zeuge wurde von der Geschäftsführerin der Firma BW, Frau EP, beantragt. Es geht im gegenständlichen Verfahren um die Zahlung in Höhe von 9,307.727,95 ATS der BW im Namen von Herrn J H an die Bank Austria Credit Anstalt im Jahre 2001.

Sie werden ersucht, die folgenden Fragen als Zeuge (§ 169 BAO) zu beantworten und die angeforderten Unterlagen vorzulegen.

Wurde über diesen Vorgang ein schriftlicher Vertrag aufgesetzt? Gibt es in Ihren Unterlagen Aufzeichnungen über diesen Vorgang (Aktenvermerke, Gesprächsnotizen, etc.). Wenn ja, mögen diese zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

Ist der Vermieter, Herr J H, im Fall einer vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages zur Rückzahlung des noch nicht verbrauchten Teiles der Mietvorauszahlungen verpflichtet? Welche Regelung gibt es für den Fall, dass die Vermieterin den Mietvertrag frühzeitig kündigt?

Gab es diesbezüglich differenzierte Vereinbarungen von welcher Seite (Mieterin oder Vermieter) das Mietverhältnis gelöst werden kann?

War geregelt, in welcher Form eine allfällige Rückzahlung laut Punkt 1 zu erfolgen hat (insb.

Rückzahlungsmodalität, Höhe und Fälligkeit der Raten, Höhe der Zinsen, Folgen bei Säumigkeit)?

Wurde Ihrem Dafürhalten nach durch die Zahlung des og. Geldbetrages an die Bank Austria Credit Anstalt Herrn J H von der Firma BW ein Darlehen gewährt?"

Mit Schriftsatz vom 18. August 2009 gab der Zeuge bekannt, dass über den gegenständlichen Vorgang kein schriftlicher Vertrag aufgesetzt worden sei. Dass die Zahlung in Höhe von 9,307.727,95 ATS als Mietvorauszahlung erfolgen sollte, sei aber zwischen der Bw. und Herrn J H ausdrücklich mündlich verbindlich vereinbart worden. Für die Bw. sei es damals darum gegangen, die Ende Mai 2001 unmittelbar bevorstehende Zwangsversteigerung des von ihr angemieteten Bauhofs, in dessen Gebäude vertragskonform bereits umfangreiche Investitionen in Form von Mietvorauszahlungen geleistet worden seien, abzuwenden. Wegen des insoweit bestehenden unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem Mietverhältnis sei für die Bw die Ablöse der Pfandrechte nur in Betracht gekommen, wenn der Vermieter die erforderliche Zahlung vorab als weitere Mietvorauszahlung anerkennen würde, was zwischen der Geschäftsführerin der Bw, dem Zeugen selbst (er habe als Mitgeschäftsführer der Bw mit Nachdruck auf diese Handhabung gedrängt) und Herrn H auch verbindlich vereinbart worden wäre. Dies sei in der Vollzugsanstalt Josefstadt, Wien, geschehen, wo Herr H seinerzeit eingesessen sei. Aufgrund der strengen dortigen Sicherheitsvorkehrungen (Trennung der Gesprächspartner durch eine Glaswand) wäre eine direkte körperliche Kontaktaufnahme und somit eine schriftliche Fixierung der Vereinbarung unmöglich gewesen.

Die Geschäftsführerin der Bw. habe dem Zeugen nach dem erwähnten Besuch die mündlich getroffene Vereinbarung ausdrücklich bestätigt, worauf sodann die Ablösezahlungen erfolgt seien und das anhängige Zwangsversteigerungsverfahren schließlich eingestellt worden sei. Nach seiner Entlassung habe Herr H dem Zeugen gegenüber ebenfalls nachdrücklich versichert, dass die einschlägige Vereinbarung wie oben dargelegt verbindlich getroffen worden sei.

Die Rückerstattungs-Verpflichtung bestehe für den Fall der vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses. Sie sei im letzten Absatz von Ziffer 2 der Vereinbarung vom 10. April 1995 ausdrücklich als wesentliches Begriffsmerkmal der Mietvorauszahlung festgehalten worden. Nach den Vorstellungen der beteiligten Parteien habe es sich hier um eine generell gültige Regelung gehandelt.

Über die in Ziffer II. des Mietvertrages getroffene grundsätzliche Regelung hinaus – eingeschränkt allerdings durch den Verzicht der Vermieter auf die Ausübung ihres vertraglichen Kündigungsrechtes im dortigen zweiten Absatz der Ziffer III. – habe es keine differenzierte Vereinbarung gegeben, wobei den Mietparteien die Möglichkeit der fristlosen Aufkündigung des Vertragsverhältnisses unter den entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen offen stehen würde.

Rückzahlungsmodalitäten seien nicht getroffen worden. Die Geschäftsführung der Bw. habe dazu keine Veranlassung gesehen. Es habe sich nach dem übereinstimmenden Willen der

beteiligten Parteien um eine Mietvorauszahlung gehandelt, die der grundsätzlichen Rückerstattungs-Regelung im letzten Absatz von Ziffer II. der Vereinbarung vom 10. April 1995 unterlegen würde und im Eintrittsfall nach den allgemein geltenden zivilrechtlichen Bestimmungen vollzogen worden wäre.

Die Gewährung eines Darlehens sei nach Ansicht des Zeugen völlig auszuschließen. Eine andere zivilrechtliche Gestaltung außer einer Mietvorauszahlung sei von der Geschäftsführerin der Bw. und dem Zeugen nie auch nur andeutungsweise in Erwägung gezogen worden und habe auch für Herrn H in keinem Zeitpunkt zur Diskussion gestanden.

Mit Schriftsatz vom 24. August 2009 wurden der Abgabenbehörde erster Instanz die bisherigen Ermittlungsergebnisse zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2009 wurde von dieser dazu im Wesentlichen Folgendes bekannt gegeben: Es erscheine zweifelhaft, ob der Zeuge glaubwürdig sei. Nach Amtskenntnis würden in Deutschland Verurteilungen vorliegen, diesbezügliche Unterlagen würden nicht vorliegen. Es sei völlig unverständlich, dass über die mündliche Vereinbarung kein Aktenvermerk angefertigt worden sei. Laut Auskunft der Justizanstalt Josefstadt könnten schriftliche Vereinbarungen tatsächlich nicht so einfach gefertigt werden. Eine Vereinbarung hätte aber dem Anstaltsleiter zur Kontrolle vorgelegt und dann während eines Besuches unterfertigt werden können. Außerdem wäre die Übermittlung einer schriftlichen Vereinbarung im Postweg zur Unterfertigung möglich gewesen. Darüber hinaus hätte Herr J H einen Großteil der Inhaftierung in der Abteilung F/4 im Krankenhaus der Barmherzigen Brüder abgesessen. Dort gäbe es für Besucher keine Einschränkungen bezüglich der Unterfertigung von Schriftstücken.

Laut Zeugenaussage sei die Vereinbarung, dass der Betrag von 9,307.727,95 ATS als Mietvorauszahlung gelten solle, im Jahr 2001 getroffen worden. Weder in der Umsatzsteuererklärung von Herrn J H, eingebracht am 3. April 2002, noch in den Umsatzsteuervoranmeldungen der Bw sei die Zahlung als Mietvorauszahlung behandelt worden. Dies würde bestätigen, dass eine solche Mietvorauszahlungsvereinbarung zu diesem frühen Zeitpunkt noch gar nicht getroffen worden wäre. Der Zeitpunkt der Rechnungsverbuchung könne mangels Eingabe- oder Erfassungsprotokoll nicht kontrolliert werden. Die Ansicht, die Investitionen und die Zahlungen als Mietvorauszahlungen zu behandeln, sei viel später geboren worden. Dies ergebe sich auch aus der späteren Einreichung der berichtigten Erklärungen (30. September 2002) von J H.

Als Vereinbarungen über die Zahlung seien immer der Mietvertrag vom 19. Dezember 1989 und die Vereinbarung vom 10. April 1995 ins Treffen geführt worden. Beide Vereinbarungen würden in keiner Weise Zahlungsübernahmen betreffen. Der Mietvertrag könne für die Beurteilung der Zahlung an die Bank nicht herangezogen werden und die Vereinbarung aus

1995 führe nur an, dass die Mieterin Investitionen zu tätigen habe, zu denen die vom Vermieter beauftragt werde. Über die Übernahme und Verrechnungsmodalität von Zahlungen werde in beiden Vereinbarungen nicht gesprochen.

Zusammenfassend werde darauf hingewiesen, dass es nur Indizien und Beweise gebe, dass die Mietvorauszahlungen nicht beabsichtigt gewesen wären. Vielmehr liege eine Übernahme von Zahlungen einer Firma für die andere Firma vor. Eine Mietvorauszahlung würde auch einer konkreten Gegenverrechnungsvereinbarung bedürfen. Eine solche würde es nicht geben. Auch sei nur der Hälftebetrag der Miete als Mietvorauszahlung gegengerechnet worden.

Die Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz wurde der Bw. mit Schreiben vom 22. Oktober 2009 zur Kenntnis gebracht.

In seinem eigenen Berufungsverfahren legte der Vermieter, Herr Johann H, am 4. Dezember 2009 einen ergänzenden Schriftsatz vor. Soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz führte er darin aus, dass die Aussage der Zeugen FV den Tatsachen entsprechen würden. Dass die strittige Vereinbarung der Behandlung der Zahlung an die Bank als Mietvorauszahlung unbedingte Voraussetzung für eben diese Zahlung gewesen sei, dürfte vom Zeugen FV, bestätigt durch die Aussage der Zeugin EP, nachvollziehbar dargelegt worden sein. Zutreffend sei, dass er selbst zum Zeitpunkt der einschlägigen Vereinbarung in der Justizanstalt Josefstadt – und nicht im Krankenhaus der Barmherzigen Brüder - gewesen sei. Unter welchen Voraussetzungen diesfalls aber Unterfertigungen von Vereinbarungen möglich gewesen wären, haben weder er noch Frau EP gewusst. Jedenfalls sei die Geschäftsführerin der Mieterin unter erheblichem Zeitdruck gestanden, weil bereits am 20. April 2001 vom BG B die Tagsatzung zur Feststellung der Versteigerungsbedingungen anberaumt worden sei. Herr J H habe die Zahlung an die Bank erst in berichtigten Erklärungen als Mietvorauszahlung behandelt, weil Unklarheiten darüber bestanden hätten, zu welchem Zeitpunkt die Mieterinvestitionen und die Zahlungen an die Bank ihm zuzuordnen seien. Diese Frage sei bis dahin mit der steuerlichen Beratung nicht direkt ausdrücklich angesprochen und abgeklärt worden. Unmittelbar nach Pfingsten 2002 habe er sich deshalb an den deutschen Steuerberater des Konzerns gewandt. Nach der Bestätigung dessen Beurteilung durch den österreichischen Steuerberater habe er im Juni 2002 die entsprechende Rechnungen über die Mietvorauszahlungen an die Mieterin gestellt und nach entsprechender Überarbeitung am 30. September 2009 die einschlägigen berichtigten Erklärungen beim Finanzamt eingereicht.

In der am 10. Dezember 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Vertreterin der Bw. ergänzend ausgeführt, dass sie den Vermieter in der Justizanstalt Wien-Josefstadt einmal wöchentlich mit einem seiner Söhne besucht habe. FV sei nie mit

gewesen. Er habe sie jedoch darauf aufmerksam gemacht, dass die Bw. nur zahlen könne, wenn der Betrag als Mietvorauszahlung gewertet werde. Dies sei Grundvoraussetzung für die Zahlung gewesen. Ein direkter Kontakt mit dem Vermieter sei nicht möglich gewesen, eine Glasscheibe sei zwischen Besucher und Insassen. Die Vertreterin der Bw. legte Bescheinigungen in Kopie vor, aus denen hervorgeht, wann der Vermieter in Haft war, wann die Besuchszeiten waren sowie die Versteigerungssedikte und Aufforderungen zur Anmeldung des Bezirksgerichtes B vom 10. April 2001 und vom 20. Juni 2001. Es seien bereits vor dem nun strittigen Zeitraum Mietvorauszahlungen geleistet worden, zB. im Jahr 1994. Weiters sei auszuführen, dass die Bank mit dem Vermieter nie eine Einigung erzielt hätte, die Bank habe mit ihm nicht verhandelt. Die Bank habe die ganze Verbindlichkeit gewollt und wäre zu einem Kompromiss mit dem Vermieter nie bereit gewesen. Die offene Verbindlichkeit habe über 100 Mio. ATS betragen. Die Vertreterin der Bw. halte 50 % der Anteile an der Bw. treuhändig für ihre Kinder. Der Vermieter sei ebenfalls zu 50 % beteiligt. Seine Anteile halte seine Schwester treuhändig für ihn.

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. wurde ergänzend vorgebracht, dass der Vermieter zwar seine Berufung zurückgezogen habe, dies würde aber nicht bedeuten, dass er von seiner Rechtsmeinung abgehen würde. In der schriftlichen Stellungnahme des Vermieters von Anfang Dezember 2009 werde bestätigt, dass bereits vor dem Zahlungsfluss vereinbart gewesen sei, dass die Zahlung als Mietvorauszahlung zu werten sei. Der Zeuge FV habe in seiner Stellungnahme vom 18. August 2009 dargelegt, dass die Mieterin befürchten haben müssen, dass es im Fall einer Zwangsversteigerung zu einer Beendigung des Mietverhältnisses kommen und die Vermieterin ihre Geschäftsgrundlage verlieren würde. Unmittelbar vor der Zwangsversteigerung, die für Ende Mai 2001 anberaumt gewesen sei, sei zwischen Vertreterin der Mieterin und Mieter die Vereinbarung betreffend Mietvorauszahlung getroffen worden. Vom Vermieter werde bestätigt, dass der Zeuge seine Stellungnahme korrekt abgegeben habe. Es sei sehr wohl im Interesse der Bw. gewesen, mit dem Vermieter das Einverständnis dahingehend zu erreichen, dass die 9,3 Mio. ATS zur Verhinderung der Zwangsversteigerung als Mietvorauszahlung zu werten seien. Es sei auch auf den wirtschaftlichen Hintergrund zu verweisen. Laut Mietvertrag würde nämlich Kündigungsschutz für jenen Zeitraum bestehen, für den Mietvorauszahlungen geleistet worden seien. Somit habe die Bw. als Absicherung der Geschäftsgrundlage Kündigungsschutz erreicht. Es wäre daher widersinnig gewesen ein Darlehen zu vereinbaren. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. dürfte der Vermieter natürlich ein Interesse daran gehabt hätte, die Zahlung als Darlehen zu behandeln, weil es dann bei ihm keine einkommensteuerrechtliche Wirkung zeigen würde. Er habe offensichtlich erst später erkannt, dass eine Mietvorauszahlung bei ihm im Jahr des Zuflusses ertragsteuerlich natürlich zu Konsequenzen führen würde. Das habe wohl zur Abgabe der

berichtigten Erklärungen geführt. Dies habe jedoch im gegenständlichen Verfahren keine Relevanz, die Bw. habe nie berichtigte Erklärungen abgegeben. Aufgrund einer umsatzsteuerkonformen Rechnung vom Vermieter habe die Bw. in einer Voranmeldung im Jahr 2002 den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss 2001 stehe eindeutig, dass diese Zahlung von 9,3 Mio. ATS eine Mietvorauszahlung an Herrn J H sei. Die Bw. habe die Steuererklärungen selbst im Haus erstellt, genauso wie Herr H. Beide Steuererklärungen habe der Buchhalter gemacht. Die Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber dem Vermieter wären damals noch nicht fällig gewesen. Der Vermieter habe das an die Mieterin gewährte eigenkapitalersetzende Darlehen durch ausdrückliche Erklärung, die schon vorher schriftlich abgegeben worden sei, als nicht fällig erklärt. Es habe daher im strittigen Zeitpunkt keine Zahlungsverpflichtung der Bw. an den Vermieter gegeben.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ergänzend darauf hingewiesen, dass es notwendig gewesen wäre, dass der Vermieter von der Bw. seine Verbindlichkeit eingefordert hätte, die höher gewesen sei als sämtliche Mietvorauszahlungen zusammen. Wäre der Vermieter im Verhältnis zur Bw. fremd, hätte er das Geld schon längst fällig gestellt. Es sei auch nicht nachvollziehbar, warum die Bw. nie darauf gedrängt habe, eine entsprechende Rechnung zu erhalten, um die Vorsteuerbeträge aus den Mietvorauszahlungen in Abzug bringen zu können. Diese Rechnung habe es erst im Nachhinein im Jahr 2002 gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2001 ist nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz nur mehr entscheidungsrelevant, welchen rechtlichen Charakter die Entrichtung des Betrages in Höhe von 9,307.727,95 ATS hat. Unstrittig ist, dass die Bw. diesen Betrag an die Bank im Namen des Vermieters, Herrn J H, für die Ablöse eines grundbürgerlich eingetragenen Pfandrechtes geleistet hat. Nach Ansicht der Bw. handelt es sich dabei um eine Mietvorauszahlung, die die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen würde. Der Vermieter sieht in der Entrichtung des Betrages ebenfalls eine Mietvorauszahlung. Nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz handelt es sich aufgrund der mangelnden Fremdüblichkeit um ein Darlehen.

Die in diesem Zusammenhang relevanten Bestimmungen des Mietvertrages vom 19. Dezember 1989 lauten:

„II. Das Mietverhältnis beginnt am 01.01.1990 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zum Ende eines jeden Kalenderjahres aufgekündigt werden.

III. Der Mietzins beträgt monatlich S 100.000,-- (in Worten: einhunderttausend Schilling)

zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlich vorgeschriebenen Höhe. Darüber hinaus hat die Mieterin sämtliche anfallende Betriebskosten im Sinne der mietrechtlichen Vorschriften zu bezahlen. Die Vermieterin räumt der Mieterin das Recht ein, Vorauszahlungen auf den Mietzins zu leisten. Die Vermieterin verzichtet für die Dauer jenes Zeitraumes, für den die Mieterin Vorauszahlungen leistet, auf die Ausübung ihres vertraglichen Kündigungsrechtes. Macht die Mieterin von dem ihr eingeräumten Recht, Vorauszahlungen auf den Mietzins zu leisten, Gebrauch, so entfallen für den Zeitraum, für den die Vorauszahlungen geleistet worden sind, die Absätze 2) und 3) der nachfolgenden Ziffer IV dieses Vertrages.“

Die Absätze 2) und 3) der Ziffer IV lauten:

„Der Mietzins ist nach dem Willen der Vertragsteile wertgesichert am Index der Verbraucherpreise 86 Basis 1986 = 100. Er verändert sich im selben Ausmaß wie die Indexzahl, wobei jedoch Schwankungen unter 5 % nicht zu berücksichtigen sind. Überschreitet die Schwankung diese Toleranzgrenze, dann ist die gesamte Veränderung zu berücksichtigen und bildet die erste außerhalb der Toleranzgrenze liegende Indexzahl die Basis für die Berechnung der nächsten Veränderung.“

Veränderungen können nur für die Zukunft begehrt werden und zwar ab dem nächsten Monatsersten, welcher auf das Änderungsbegehr folgt.“

Die Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Vermieter vom 10. April 1995 lautet:

„1. Zunächst wird einvernehmlich festgehalten, dass die Mieterin die im gegenständlichen Vertrag vereinbarte Miete bereits bis einschließlich 31. Dezember 1997 in voraus bezahlt hat. Des weiteren werden auf den Vermieter demnächst voraussichtlich ganz erhebliche finanzielle Aufwendungen zu kommen, und zwar u.a. im Hinblick auf seine Ansuchen vom 18. August 1993 sowie 13. Oktober 1994 um Erteilung der Baubewilligung konkreter Bauvorhaben an das Stadtamt B.

2. In Anbetracht dieser Situation verpflichtet sich die Mieterin auf entsprechendes Verlangen des Vermieters hiermit ausdrücklich und unwiderruflich, im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten diejenigen mit dem Vermieter im einzelnen mündlich abzustimmenden Investitionen vorzunehmen, die zur Erhaltung bzw. Erhöhung des Wertes aller Objekte, die von der Rechtsvorgängerin des Vermieters mit Mietvertrag vom 19.12.1989 (dessen einschlägigen Bestimmungen insoweit also eine einvernehmliche Abänderung erfahren) der Mieterin in Bestand gegeben worden sind.

Insoweit wird zwischen den Parteien außerdem einvernehmlich klargestellt, dass bei Beendigung des gegenständlichen Mietverhältnisses – gleich welcher Art – ein Anspruch der Mieterin gegenüber dem Vermieter auf Rückerstattung aller von ihr in die gegenständlichen

Bestandsobjekte getätigten Investitionen besteht, und zwar in voller Höhe desjenigen restlichen Geldbetrages, der im Beendigungszeitraum nach der vereinbarten laufenden Verrechnung mit der Miete noch nicht verbraucht ist, zuzüglich banküblicher Zinsen ab dem Zeitpunkt der Vornahme der jeweiligen Investition.“

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 gelten Einnahmen als in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ausgaben sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

§ 12 UStG 1994 regelt den Vorsteuerabzug. Gemäß Absatz 1 Ziffer 1 leg. cit. kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Soweit der gesonderte Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Die Abgrenzung zwischen Mietvorauszahlungen und Darlehen bereitet in der Praxis häufig Schwierigkeiten. In beiden Fällen besteht nämlich die Verpflichtung des Vermieters, bei vorzeitiger Auflösung des Mietverhältnisses den noch nicht mit der Miete gegenverrechneten Teil der Zahlung des Mieters zurückzuerstatten. Während diese Verpflichtung im Fall einer Darlehensgewährung jedoch in jedem Fall (unabhängig vom Weiterbestand des Mietverhältnisses) vorgesehen sein muss, kann eine Mietvorauszahlung auch dann vorliegen, wenn für den Mieter für den Fall, dass er das Mietverhältnis vor Ablauf einer bestimmten vereinbarten Dauer einseitig durch Kündigung löst, kein Rückerstattungsanspruch besteht. Ebenso liegt eine Mietvorauszahlung und kein Darlehen vor, wenn für den Fall der vorzeitigen Lösung des Mietverhältnisses deswegen keine Rückzahlungsvereinbarung getroffen wurde, weil der Vermieter für die Verrechnungszeit auf die Kündigung verzichtet und der Mieter eine vorzeitige Vertragsauflösung im Hinblick auf die beabsichtigte betriebliche Nutzung des Bestandsobjektes nicht in Erwägung zog. Ein Darlehen des Mieters an den Vermieter (steuerlich weder eine Einnahme des Vermieters noch eine Ausgabe beim Mieter) setzt die Verpflichtung zur Rückzahlung ohne Rücksicht auf den weiteren Bestand des Mietverhältnisses voraus (vgl. Quatschnigg/Schuch, EStG 1988, § 19 TZ 24).

Nach Doralt (EStG 10. Lieferung § 19, TZ 14) sind Mietvorauszahlungen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen. Sie sind unabhängig von der Fälligkeit zugeflossen, wenn der Empfänger über sie verfügen kann, es sei denn, die Zahlung hat eindeutig Darlehenscharakter. Die Beurteilung einer Mietzinsvorauszahlung als Darlehen setzt eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraus. Unter diesen

Voraussetzung steht eine Aufrechnung der Darlehenszahlungen mit den Mietzinszahlungen einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegen.

Nach nunmehr gängiger höchstgerichtlicher Judikatur gelten Mietvorauszahlungen grundsätzlich im Zeitpunkt der Zahlung (in voller Höhe) als zugeflossen. Kommt es – etwa wegen vorzeitiger Vertragsauflösung – zur Rückzahlung, dann liegen Werbungskosten oder Betriebsausgaben vor.

Insbesondere in seinem Erkenntnis vom 10. Oktober 1996, 94/15/0121, hat der VwGH klar zum Ausdruck gebracht, dass die Beurteilung eines Vertrages als Darlehen eine vom Fortbestand des Mietverhältnisses losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalität und Verzinsung des Darlehens voraussetzt. Eine Verknüpfung mit dem Mietvertrag würde nur insofern einer Beurteilung als Darlehen nicht entgegenstehen, als es sich dabei um eine dem wirtschaftlichen Gehalt beider Vereinbarungen (Mietvertrag und Darlehensvertrag) entsprechende Aufrechnung der Darlehensrückzahlungen mit den Mietzinszahlungen handeln würde. Der VwGH behandelte die Mietvorauszahlung, die im damaligen Entscheidungsfall bei vorzeitiger Vertragsauflösung zurückzuzahlen war, bereits mit der Zahlung als zugeflossen.

Ebenso hat der VwGH im Erkenntnis vom 29. Jänner 1991, 91/14/0008, unter Hinweis auf die für ein Darlehen sprechenden Literatur die für ein Darlehen sprechenden Umstände – nämlich eine eindeutige Vereinbarung über die Laufzeit bzw. Höhe und Fälligkeit von Tilgungsraten sowie über die Verzinsung – dargelegt. In diesem Sinne hat der Gerichtshof im Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0067, ausgesprochen, dass Darlehensverträge jedenfalls klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zinszahlungsvereinbarungen enthalten.

Die Endgültigkeit des Zuflusses ist laut nunmehriger VwGH-Rechtsprechung grundsätzlich kein geeignetes Kriterium zur Abgrenzung der Vorauszahlung vom Darlehen. Diese Abgrenzung hat „aus den Umständen“ zu erfolgen. Ist der Betrag mit künftigen Zahlungen zu verrechnen, ist im Zweifel ein Vorschuss (bzw. eine Vorauszahlung) anzunehmen.

Die Beurteilung einer Mietvorauszahlung als Darlehen hat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine vom Fortbestand des Mietvertrages losgelöste Rückzahlungsverpflichtung mit vereinbarter Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsung des Darlehens (VwGH vom 23.5.2000, 2000/14/0060). Demgegenüber gilt eine Mietvorauszahlung auch dann als zugeflossen, wenn die dafür geschuldete Gegenleistung noch nicht (im vollen Umfang) erbracht wurde und insoweit bei (teilweisem) Unterbleiben der Gegenleistung (etwa im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses) ein Rückforderungsanspruch gegeben sein kann, dessen Erfüllung zu Werbungskosten im Jahr

der Verausgabung führen würde. Mit anderen Worten: Es reicht eine solche mit dem Fortbestand (bzw. mit der Auflösung) des Mietvertrages verknüpfte Rückzahlungsverpflichtung nicht aus, um ein Darlehensverhältnis annehmen zu können.

Mietvorauszahlungen führen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur sofortigen Vereinnahmung. Eine allfällige Rückzahlung wird ertragsteuerlich als Werbungskosten angesehen. Als Darlehen (= keine Vereinnahmung) kann die Vorauszahlung nach dieser Rechtsprechung nur betrachtet werden, wenn eine eindeutige Vereinbarung zwischen den Parteien über Laufzeit, Höhe und Fälligkeit der Rückzahlungsraten sowie über eine Verzinsung vorliegt, wobei die Rückzahlungsverpflichtung losgelöst vom Mietverhältnis vereinbart sein muss. Diese Auffassung müsste konsequenterweise auch für den Bereich der Umsatzsteuer im Fall der Istbesteuerung gelten. Allfällige Rückzahlungen wären dann als Änderung der Bemessungsgrundlage zu behandeln.

Für den gegenständlichen Fall bedeuten diese Judikatur- und Literaturmeinungen Folgendes: An Hand der vorliegenden vertraglichen Gestaltungen ist im ertragsteuerlichen Sinn zu beurteilen, ob von einer Mietzinsvorauszahlung oder von einem Darlehen auszugehen ist. An diese Beurteilung knüpft in logischer Folge die umsatzsteuerliche Beurteilung, das heißt im vorliegenden Fall konkret die Berechtigung bzw. Nicht-Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Der Mietvertrag vom 19. Dezember 1989 sieht vor, dass die Bw. berechtigt ist, Vorauszahlungen auf den Mietzins zu leisten. Für die Dauer des Zeitraumes, für den die Bw. Vorauszahlungen leistet, verzichtet der Vermieter auf sein Kündigungsrecht. In Hinblick auf die von der Bw. getätigten Investitionen im Mietobjekt (vgl. TZ 55 des BP-Berichtes) ist nicht davon auszugehen, dass sie ihrerseits von ihrem Kündigungsrecht Anspruch nimmt, da sie das Objekt offenkundig betrieblich nützen will. Demnach wird lediglich die Verrechnung der Vorauszahlung mit den laufenden Mieten geregelt (z.B. keine Indexanpassung für den Zeitraum der geleisteten Vorauszahlungen). Eine davon unabhängige Rückzahlungsverpflichtung in Bezug auf ein zugezähltes Darlehen ergibt sich aus den Ermittlungsergebnissen nicht. Eindeutige Vereinbarungen über Laufzeit, Rückzahlungsmodalitäten (Höhe und Fälligkeit der Tilgungsraten), sowie über die Verzinsung (bzw. Nichtverzinsung) sind den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen. Die Bw. und der Vermieter erklären übereinstimmend, dass die Zahlung in Höhe von 9,307.027,95 ATS eine Mietvorauszahlung darstellt. Dasselbe bestätigt auch der Zeuge Friedrich Vogt, der in seiner schriftlichen Aussage vom 18. August 2009 darlegt, dass es der Bw. darum gegangen sei, die Ende Mai 2001 unmittelbar bevorstehende Zwangsversteigerung des Mietobjektes abzuwenden, da bereits vertragskonform umfangreiche Investitionen in Form von Mietvorauszahlungen geleistet worden seien. Allerdings muss in diesem Zusammenhang

darauf hingewiesen werden, dass der Zeuge FV beim Gespräch zwischen der Vertreterin der Bw. und dem Vermieter nicht persönlich anwesend war. Er konnte demnach lediglich darüber Auskunft erteilen, was ihm die beiden Vertragsparteien nach dem Gespräch erzählt haben. Als mittelbarem Zeugen kommt seiner Aussage daher nur eine eingeschränkte Beweiskraft zu.

Die Abgabenbehörde erster Instanz vertritt die Ansicht, die Zahlung des Betrages in Höhe von 9,307.027,95 ATS stelle ein Darlehen dar, weil J H den Vorgang erst nachträglich (rückwirkend berichtigende Erklärungen) als Mietvorauszahlung behandelt habe. Erst in der Bilanz zum 31. Dezember 2001, beim Finanzamt eingelangt am 25. März 2004, wird unter dem Punkt „geleistete Anzahlungen“ der Betrag von 576.130,46 € (2000: 0,--) aufgezeigt. Dort wird festgehalten: „Es handelt sich um eine Mietvorauszahlung an Herrn J H. Die Vorauszahlung wird jährlich in Höhe der anfallenden Miete aufgelöst.“

Weiters bringt die Abgabenbehörde erster Instanz vor, dass eine Mietvorauszahlung in dieser Höhe ohne schriftliche Vereinbarung fremdunüblich sei. Deshalb sei eine Darlehensvereinbarung anzunehmen. Dem ist insofern zuzustimmen, dass die fehlende Schriftlichkeit nicht dem üblichen Verkehr im Geschäftsleben entspricht. Allerdings ist es unter fremden Geschäftspartnern auch nicht unbedingt üblich, einen Darlehensvertrag über mehr als 9 Mio. ATS nur mündlich abzuschließen bzw. hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten keine Regelungen zu treffen. Einer steuerlichen Anerkennung als Darlehen steht unter Berücksichtigung der von der Judikatur zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen (die Geschäftsführerin der Bw ist Lebensgefährtin des Vermieters, ab April 2002 war einer der Söhne der Vermieters Geschäftsführer der Bw) entwickelten Grundsätze die fehlende Schriftlichkeit des Vertrages, die fehlende Besicherung des hingeggebenen Betrages in Millionenhöhe, die fehlende Verzinslichkeit, sowie die nicht vorhandenen, jeden Zweifel ausschließenden Angaben über die Höhe und Fälligkeit der Tilgungsraten, entgegen.

Der Unabhängige Finanzsenat konnte der Argumentation der Abgabenbehörde erster Instanz durchaus Einiges abgewinnen. Warum wurde über das Gespräch in der Haftanstalt in Wien im Jahr 2001 nicht wenigstens ein Aktenvermerk angefertigt? Warum war die Mietvorauszahlung weder in der entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung des J H noch in dessen Umsatzsteuerjahreserklärung enthalten? Warum verzichtet die Bw. so lange auf die Geltendmachung eines erheblichen Vorsteuerbetrages? Warum stellte der Vermieter seine Forderungen gegenüber der Bw. nicht fällig?

Die Verfahrensergebnisse haben ergeben, dass die Geschäftsgebarung im vorliegenden Fall so ist, wie sie unter fremden Vertragspartnern überhaupt nicht vorstellbar wäre. Unter Fremden würden weder Mietvorauszahlungen in dieser Höhe geleistet noch würde ein Darlehen in dieser Höhe ohne entsprechende Vertragsgestaltung gewährt werden. Die Bw. verrechnet die

angebliche Mietvorauszahlung nicht in voller Höhe mit der Miete sondern nur teilweise, sodass sich der Verzicht auf die Ausübung des Kündigungsrechtes des Vermieters noch verlängert. Auch diese Vorgangsweise wurde offensichtlich nicht schriftlich fixiert. Im Gegensatz dazu wurde in der Vereinbarung vom 10. April 1989 noch vorrangig festgestellt, dass die vereinbarte Miete bis einschließlich 31. Dezember 1997 in voraus bezahlt worden sei. Seitens der Bw. wurde vorgebracht, es sei in ihrem wirtschaftlichen Interesse gelegen, die Zahlung als Mietvorauszahlung zu qualifizieren, weil dadurch der Kündigungsschutz verlängert werde. Dieses Argument geht insofern ins Leere, als der Vermieter selbst zu 50 % an der Bw. beteiligt ist und die andere Hälfte von seiner Lebensgefährtin treuhändig für deren Kinder gehalten werde. Es ist daher ohnehin kaum vorstellbar, dass der Vermieter sein Kündigungsrecht zum Nachteil der Bw. geltend machen würde.

Den Ausführungen der Bw. des Vermieters und des Zeugen FV nach ist die Vertreterin der Bw. im Jahr 2001 nach Wien gereist, um dort mit dem Vermieter zu vereinbaren, dass an die Bank im Namen des Vermieters ein Betrag von über 9 Mio ATS gezahlt werde. Über diesen Vorgang existieren keine schriftlichen Vermerke, der Vermieter entrichtet für den erhaltenen Betrag keine Umsatzsteuer, die Mieterin macht die Vorsteuer nicht geltend. In Zusammenhang mit dem Parteienwillen ist darauf hinzuweisen, dass der Vermieter den berufungsgegenständlichen Vorgang zunächst nicht als Mietvorauszahlung qualifizierte. Erst in seine berichtigten Abgabenerklärungen wurde der empfangene Betrag als Mietvorauszahlung qualifiziert.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte nach Abwägung aller Sachverhaltselemente zur Ansicht, dass es sich dabei um einen familien- bzw. firmeninternen Vorgang (verdeckte Ausschüttung) handelt. Unbestritten ist, dass der Vermieter einen dringenden Geldbedarf hatte, um die unmittelbar bevorstehende Zwangsversteigerung abzuwenden. Ebenso unbestritten ist, dass die Bw. den Betrag von 9, 307.727,95 ATS tatsächlich für den Vermieter an die Bank bezahlt hat. An der Bw. sind je zu 50 % EP und MD beteiligt. MD ist die Schwester des Vermieters und hält die Anteile treuhändig für ihren Bruder. Daher war mit diesem Vorgang einerseits dem Vermieter als Gesellschafter geholfen, andererseits der Bw. weil die Zwangsversteigerung abgewendet werden konnte und das Mietobjekt daher der Bw. nicht entzogen werden konnte. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass es sich um eine Mietvorauszahlung handelt, haben sich im umfangreichen Ermittlungsverfahren nicht ergeben. Unberücksichtigt darf dabei der Umstand nicht bleiben, dass der Vermieter den Vorgang zunächst nicht als Mietvorauszahlung gewertet hat. Dem Argument der Bw., dass dies mit der gegenständlichen Berufung nichts zu tun hätte, könne insofern nicht gefolgt werden, als die Abgabenerklärungen für die Bw. als auch für den Vermieter von derselben Person – dem Buchhalter Herrn BH – erstellt worden sind. Dass unter diesen Umständen die Bw. nicht

wusste, wie der Vermieter den Vorhang steuerlich behandelt, ist nach Überzeugung des Senates auszuschließen.

Die Bw ist in diesem Zusammenhang nicht vorsteuerabzugsberechtigt, der Vermieter muss für den Betrag von 9,307.727,95 ATS keine Umsatzsteuer entrichten.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Jänner 2010