



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. X., xxxx L.-Dorf, P.-Straße yy, vertreten durch Dkfm. D.Z., Adr.StB, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 nach der am 3. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) betrieb bis zum 31.12.2001 in Form eines Einzelunternehmens einen Obstgroßhandel.

Der Bw und seine Ehefrau (idF auch nur kurz Ehefrau) waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft xxxx L.-Dorf, P.-Straße yy.

Bei dieser Liegenschaft handelt es sich um ein mehrgeschossiges Gebäude. Das Erdgeschoß besteht aus 2 Wohnräumen (70m²), Garagen und einem leerstehenden Keller; im ersten

Stock befinden sich Wohnräume. Diese Wohnräume dienen dem Bw und seiner Ehefrau als Wohnsitz.

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

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

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

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde allerdings erst am 6.5.1997 ausgefertigt und notariell beglaubigt.

Dieser Mietvertrag hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„Hauptmietvertrag

I. Präambel

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

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

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

Diese Ausfertigung stimmt mit den seinerzeit getroffenen Vereinbarungen überein.

II. Vertragsparteien

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

III. Die Ehegatten B. und A. X., in der Folge Vermieter genannt, sind Hälfteeigentümer der Liegenschaft KG abcde L.-Dorf, EZ. pppp, mit dem Grundstücken qq/q Baufläche P.-Straße yy und rrr Baufläche im Gesamtausmaß von 326 m² samt auf dem auf dieser Liegenschaft Wohn- und Geschäftshaus [sic!]. Von den Vertragsparteien wird einvernehmlich und ausdrücklich festgehalten, dass es sich bei dem vertragsgegenständlichen Gebäude um ein

Wohn- und Geschäftshaus mit mehr als zwei selbständigen Wohneinheiten handelt. Festgehalten wird weiterhin, dass das vertragsgegenständliche Objekt unter Zuhilfenahme von öffentlichen Mitteln nachdem 31.12.1967 erbaut worden ist, die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in der geltenden Fassung sind daher anwendbar.

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

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

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

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

Der vereinbarte Mietzins ist ab Mai 1995 zur Zahlung fällig.

VII. Die Mieterin ist verpflichtet, zusätzlich zu dem im Punkt VI. vereinbarten monatlichen Mietzins die auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben iSd § 21 MRG in voller Höhe auf ein vom Vermieter zu nennendes Konto abzugsfrei zu bezahlen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

S., am 6.5.1997"

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

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

Im Dachgeschoss befinden sich seit dem Umbau zwei Wohnungen, wobei die eine Wohnung (diese wurde an Arbeitnehmer vermietet) über eine Küche, die andere Wohnung (diese wurde von der GmbH und vom Einzelunternehmen des Bw als Büro genutzt) über eine Teeküche verfügt.

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

Mit Untermietvertrag ebenfalls vom 6.5.1997 untervermietete der Bw einen Teil des gemieteten zweiten Obergeschoßes an die X.-Handels-GmbH (IdF GmbH). Dieser Raum wurde von der GmbH als Büro genutzt.

Lauf Firmenbuch ist der Bw Alleingesellschafter der GmbH, selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer war vom 16.6.1987 bis zum 30.4.2002, sowie ist seit 4.10.2006 ebenfalls der Bw, dessen Ehefrau B. X. ist seit 30.4.2002 ebenfalls selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin.

Die GmbH hatte ebenfalls einen Großhandel mit Obst und Gemüse und belieferte Gastronomiebetriebe. Weiters hatte sie eine Einzelfiliale in T.. Die GmbH und das Einzelunternehmen des Bw hatten kaum Geschäftsbeziehungen zueinander. Das Einzelunternehmen hatte im wesentlichen nur fünf große Kunden, nämlich Handelsketten.

Ein weiterer Teil des gemieteten zweiten Obergeschoßes war an Arbeitnehmer des Einzelunternehmens untervermietet, die allerdings auch nach ihrer Kündigung infolge des Brandes weiter Untermieter blieben; einer war dann bei der GmbH beschäftigt.

Ein Teil wurde vom Einzelunternehmen als Büro genutzt.

Das Betriebsgrundstück des Bw war das Nachbargrundstück. Dieses befindet sich ca. 30 m von dem Gebäude entfernt.

Im Verlauf des Streitzeitraumes (1997) wurde das am Nachbargrundstück befindliche Betriebsgebäude durch einen Brand zerstört.

Die Abwicklung mit der Versicherung infolge dieses Brandes zog sich bis zum Jahr 2001; bis dahin bestand das Einzelunternehmen fort, (auch) um mit der Versicherung die Verhandlungen zu führen.

Als die Abwicklung mit der Versicherung abgeschlossen war, wurde das Einzelunternehmen liquidiert. Der Bw stellte mit 31.12.2001 sein Einzelunternehmen ein.

Im Zuge dieser Liquidation verkaufte er das Anlagevermögen an die GmbH.

Mit Jahresende 2001 trat die GmbH in den Mietvertrag des Bw ein. Ein schriftlicher Vertrag über diesen Eintritt der GmbH in den Mietvertrag des Bw wurde nicht abgeschlossen. Im Zusammenhang mit diesem Eintritt der GmbH in den Mietvertrag bezahlte die GmbH an den Bw den Betrag von € 123.256,32. In der darüber ausgestellten Rechnung des Einzelunternehmens vom 31.12.2001 findet sich dabei als Leistungsbeschreibung die Bezeichnung „Invest. in gemieteten Räumlichkeiten“. Dieser Betrag entspricht im wesentlichen dem in der Bilanz des Einzelunternehmens des Bw ausgewiesenen Buchwert (der Investitionen zuzüglich Küche, Teeküche und Waschmaschine).

Beim Bw fand eine Betriebsprüfung statt.

In seinem über diese Prüfung erstatteten Bericht führte der Prüfer unter Tz 3 aus, im Mietvertrag sei vereinbart, dass die Vermieter für ersten zehn Bestandsjahr auf die Kündigung des Mietvertrages verzichteten, weiters werde die Zustimmung gegeben, dass der Mieter einen Teil des Mietobjektes an die X.-Handels-GmbH untervermiete. Hierüber gebe es auch einen Untermietvertrag. Durch das Einzelunternehmen des Bw sei in den Jahren 1995 bis 1997 ein Umbau des Obergeschoßes mit einem Gesamtinvestitionsvolumen von 4,844.283,39 S erfolgt. Bei aktivierungspflichtigen Aufwendungen, die der Mieter auf die Bestandssache mache, richte sich die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investition. Diese betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sei jedoch bei Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter bei Ende des Bestandsverhältnisses dem Vermieter ohne Entschädigung zu überlassen habe, durch die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses begrenzt (VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Der Mietvertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden (Punkt V). Der zehnjährige Verzicht der Vermieter auf ein Kündigungsrecht könne keinen Aufschluss über die tatsächliche Mietdauer geben. Vielmehr spreche das zwischen den Parteien bestehende Angehörigenverhältnis und der Umfang der Aufwendungen des Mieters für eine länger angestrebte Mietdauer. Das Risiko einer Kündigung durch die Vermieter vor dem Ende der technischen Nutzungsdauer der Mieterinvestition sei daher so gering, dass die in § 8 Abs 1 EStG festgelegte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 2 % maßgebend sei. Dieser Prozentsatz sei maßgeblich, da das Gebäude auf Grund seiner Nutzung (Unterbringung betriebszugehöriger Arbeitnehmer zu Wohnzwecken bzw für Zwecke der eigenen Verwaltung) nur mittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbebetriebes diene (EStR Rz 3151).

Die fiktiven Anschaffungskosten für das gesamte Gebäude betrügen gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 4 Mio S. Ein Drittel des Gebäudes werde betrieblich genutzt, daher seien als betrieblicher Teil 1,333.000 S anzusetzen. Da das Gebäude zur Hälfte im Eigentum der Ehefrau stehe und ein Mietvertrag zwischen dem Bw als Einzelunternehmer und der Hausgemeinschaft bestehend aus dem Bw und der Ehefrau bestehe, stelle die Hälfte des betrieblich genutzten Gebäudeteiles notwendiges Betriebsvermögen dar (EStR Rz 574).

Daraus ergäben sich eine Kürzung der AfA. In Höhe der Differenz zwischen Entnahmewert vor und nach BP ergebe sich eine Erhöhung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

fikt AK des betriebl genutzten Teiles	666.800
+ HK 1995	4.748.215
HK (AfA-Basis)	5.415.015
- AfA 1995 (HalbjahresAfA)	-54.150
- AfA 1996	-108.300
BW lt BP zum 31.12.1996	5.252.565
+ Zugang 1997	96.068
AfA-Basis ab 1997	5.511.083
- AfA 1997 (AfA-Basis+Zugang1997 jew. 2 %)	-110.221
- AfA 1998	-110.221
- AfA 1999	-110.221
- AfA 2000	-110.221
- AfA 2001	-110.221
BW lt BP zum 31.12.2001 = EntnWert lt BP	4.797.528

Obsthandel: AfA

<u>Zeitraum</u>	1.1.-31.12.1997	1.1.-31.12.1998	1.1.-31.12.1999
Vor BP	-487.323	-487.323	-487.323
Nach BP	-110.221	-110.221	-110.221
Differenz	377.102	377.102	377.102

<u>Zeitraum</u>	1.1.-31.12.2000	1.1.-31.12.2001
Vor BP	-486.112	-484.903
Nach BP	-110.221	-110.221
Differenz	375.891	374.682

Obsthandel: Entnahme

<u>Zeitraum</u>	1.1.-31.12.2001
Vor BP	4.145.912
Nach BP	4.797.528
Differenz	651.616

Das Finanzamt erließ entsprechend diesen Prüfungsfeststellungen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001.

In der gegen diese Bescheid erhobenen Berufung wendete der Bw zusammengefasst ein, das Finanzamt habe zutreffend festgestellt, dass er auf Grundlage eines notariellen Mietvertrages im Rahmen seines Einzelunternehmens einen Umbau des Obergeschoßes getätigt habe. Der Prüfer gehe offensichtlich davon aus, dass es sich um eine betrieblich notwendige Investition gehandelt habe, da er sich mit der Nutzungs- und damit mit der Abschreibungsdauer der „Mieterinvestition“ beschäftige und dieses „Mietrecht“ als aktivierungspflichtige Aufwendung, die der Mieter auf die Bestandssache gemacht habe, definiere. „Die korrekte Bezeichnung für aktivierungspflichtige Aufwendungen, die der Mieter auf der Bestandssache gemacht“ habe, sei „Mietrecht“. Der Mieter sei wirtschaftlicher Eigentümer der Investition, daher würden Mieterinvestition als eigenes Wirtschaftsgut behandelt, auch wenn sie sonst unselbstständiger Bestandteil der Bestandssache wären. Das Mietrecht sei ein Wirtschaftsgut. Er habe auch einen näher bezeichneten Rechtsanwalt gebeten, den juristischen Inhalt der Feststellungen des Prüfers zu würdigen. Diese Stellungnahme werde als Beilage übermittelt. Der Rechtsanwalt komme dabei zu dem Ergebnis, dass der Prüfer in unzulässiger Weise die Eigentümeransprüche mit den mietrechtlichen Ansprüchen vermengt habe.

Aufwendungen zur Erlangung eines Mietrechtes stellten Anschaffungskosten dar und seien auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Als Nutzungsdauer gelte die Vertragsdauer. Sei die voraussichtliche Vertragsdauer ungewiss, sei es nach Verwaltungspraxis und Rechtsprechung nicht zu beanstanden, wenn ein Zeitraum von zehn oder mehr Jahren angenommen werde. Im Streitfall sei der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Daher sei ein Zeitraum von zehn oder mehr Jahren maßgeblich. Die Wurzel hierfür liege im Mietrecht. Das Ausmaß der Abschreibung, die sich der Mieter von seinen getätigten Aufwendungen gefallen lassen müsse, betrage gemäß § 10 Abs 3 Z 1 und 3 Mietrechtsgesetz (MRG) für jedes vollendete Jahr 1/10. Demgemäß sprächen die EStR von zehn oder mehr Jahren Abschreibungsdauer. Das bedeute bei Mietverträgen von bestimmter Dauer sei die Vertragsdauer, bei Mietverträgen unbestimmter Dauer seien zehn Jahre maßgeblich. Für die Nutzungsdauer des

Mietrechtes gelte die Vertragsdauer. Insoweit weiche die Betrachtungsweise der EStR deutlich von der Betrachtungsweise des Prüfers ab, weil dieser die Nutzungsdauer „vor“ dem technischen und wirtschaftlichen Verschleiß der Investitionen heranziehe.

Mietrechtlich habe der die Aufwendungen tragende Mieter gemäß § 10 MRG längstens auf zehn Jahre einen aliquoten Anspruch auf Ersatz seiner Investitionen, auch wenn er selbst den Mietvertrag vorzeitig künde. Ein weiter reichender Anspruch bestehe nicht. Dies finde seinen Niederschlag in der Aussage, dass als Nutzungsdauer die Vertragsdauer gelte, sei die voraussichtliche Vertragsdauer ungewiss, sei aber nicht zu beanstanden, wenn als Vertragsdauer ein Zeitraum von zehn oder mehr Jahren angenommen werde.

Im Streitfall seien sämtliche Voraussetzungen geschaffen worden, die Vorschriften des Einkommensteuerrechtes und des Mietrechtes unter fremdüblichen Bedingungen anzuwenden. Es sei nicht einzusehen, warum der Bw anders als ein Fremdmietler behandelt werde, da offensichtlich die Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit in beiden Fällen die gleiche Wirkungen habe. In beiden Fällen habe der Mieter den vollen Schutz des Mietrechtes (zB Kündigungsschutz). Der Kündigungsschutz sichere ihm, allerdings in einer ungewissen Zukunft – seine Investition. Werde der Mieter vertragsbrüchig, erlösche sein Vertragsanspruch gemäß § 10 MRG innerhalb von zehn Jahren. Somit sei der Ersatzanspruch, den der Mieter bei der vorzeitigen Beendigung des Mietrechtes an die Nachmieter oder den Hausinhaber geltend machen könne ein Vergütungsanspruch, der den Vorschriften des § 10 MRG entspreche. Für den Ersatz der Aufwendungen gemäß § 10 MRG stünden dabei unter Berücksichtigung der gesetzlichen Abschreibung nur jene Beträge zu, die als Buchwerte in der Bilanz des Bw aufschienen. Ein höherer Betrag könne von der Hausinhabung nicht erzielt werden, da die zwingenden Bestimmungen des MRG dem entgegenstünden. Daher sei die Vermengung der Eigentümeransprüche mit den Ansprüchen des Mietrechts falsch. Für die Eigentümeransprüche würden die strengen Regeln des Mietrechts nicht gelten. Da aber ein notarieller Mietvertrag abgeschlossen worden sei gälten die strikten Mietrechtsvorschriften und müsse der Mieter diese auch gegen sich gelten lassen.

Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass der Betrieb des Bw im Jahr 1996 noch 55,4 Mio S Umsatz gemacht habe. Durch eine Brandkatastrophe sei am 14.5.1997 mehr oder weniger das gesamte Betriebsvermögen vernichtet worden. Der Bw habe sich bis zum Jahr 2001 bemüht, das Unternehmen zu retten. Letztlich sei dies aber gelungen. Daher sei das gesamte restliche Betriebsvermögen und die aliquoten Verbindlichkeiten an die bestehende, bis dahin nur den Einzelhandel betreuende X.-Handels-GmbH übertragen worden. Das bis dahin als notwendiges Betriebsvermögen dem MRG unterliegende Mietrecht sei einvernehmlich mit Wissen und Zustimmung des Bw und seiner Ehefrau als Eigentümer einerseits und vom Bw als alleinigem Gesellschafter der GmbH und seiner Ehefrau als Geschäftsführerin der GmbH

andererseits auf die GmbH übertragen worden. Der Ablösebetrag sei unter Beachtung der Vorschriften des MRG nur mehr in Höhe des Restbuchwertes des Mietrechtes von 1,688.925 S angesetzt worden. Bis zum Zeitpunkt der Übertragung habe es sich bei der Mieteinvestition um notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Bw gehandelt, nach der Übertragung sei das Mietrecht notwendiges Betriebsvermögen der GmbH gewesen. Hätte der Bw den vom Prüfer ermittelten Restbuchwert des Mietrechtes von der GmbH verlangt, dann würde er sich nach handelsrechtlichen iVm mietrechtlichen Vorschriften strafbar gemacht haben, da ihm und insbesondere seiner Ehefrau als Geschäftsführerin die Bestimmungen des MRG bekannt sein mussten.

Der Prüfer habe zudem durch die Vermengung der Anschaffungskosten des Mietrechts mit fiktiven Anschaffungskosten eines Gebäudeteiles gegen bestehende Bilanzierungsvorschriften verstoßen, weil das Mietrecht an Geschäftsräumlichkeiten zu den beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehöre, während Gebäude oder Miteigentumsanteile an Gebäuden zu den unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gehörten und daher keinesfalls im gleichen Bilanzansatz und mit dem gleichen Schicksal behandelt werden könnten und dürften. Das Mietrecht sei mit allen Konsequenzen entgeltlich an die GmbH übertragen worden, das Eigentumsrecht sei beim Bw und seiner Ehefrau in Privatvermögen geblieben. Das Mietrecht unterliege gemäß § 10 MRG einer zwingenden Wertminderung. Dies sei in der Steuerbilanz zu berücksichtigen. Der Prüfer gehe von falschen Voraussetzungen aus, wenn er meine, das Risiko der Kündigung durch den Vermieter vor Ende der technischen Nutzungsdauer der Mieteinvestitionen sei so gering, dass eine Abschreibung von 2 % oder eine Nutzungsdauer von 50 Jahren maßgeblich seien. Dadurch würden zwei grundsätzlich verschiedene Rechtssituationen vermengt und rechtlich falsch beurteilt. Der Vermieter habe unter der Voraussetzung, dass der Mieter die Miete bezahle und den Mietgegenstand dem Vertrag entsprechend nutze, überhaupt keine Möglichkeit, den Mietvertrag entschädigungslos zu beenden. Daher sei das Risiko der Kündigung durch den Vermieter gleich Null und damit unbeachtlich. „Da aber sehr wohl ein Mietverhältnis aufgelöst werden kann und muss, auch wenn der Miteigentümer der Liegenschaft ein Mietrecht erwirbt, das wäre für die Prüfung beachtlich gewesen, da es ja tatsächlich durchgeführt wurde, hätte das unter Umständen für das Wirtschaftsrecht Mietrecht zu einer anderen Schlussfolgerung geführt.“ Die Darstellung des Prüfers zur Ermittlung des Buchwertes zum 31.12.1996 von 5,252.565,00 S zeige deutlich den falschen Ansatz des Prüfers. Nehme man das Mietrecht als vom Eigentumsrecht abgehobenes Recht zur Kenntnis, sei es nicht möglich, das gemeinsame Eigentum am Gebäude mit den Anschaffungskosten des Mietrechts in Zusammenhang zu bringen. Das Gebäude bleibe nach wie vor im Eigentum. Das Mietrecht sei hingegen tatsächlich an einen Ersatzmieter übertragen worden, der mit den gleichen Rechten und Pflichten in dieses Recht eingetreten sei. Das

unbewegliche Wirtschaftsgut Gebäudeanteil habe eben ein anderes Schicksal und ein andere Wertigkeit als das bewegliche Wirtschaftsgut Mietrecht.

Der Prüfer ermittle zudem die steuerlichen Werte iZm dem ausscheidenden Mietrecht in nicht nachvollziehbarer Weise. Den Verkauf und die Ablöse des Mietrechts müsse der Prüfer übersehen haben. Notwendiges Betriebsvermögen, wie das Mietrecht, könne nicht entnommen werden, solange es betrieblich benutzt werde. Hingegen könne es veräußert werden. Das MRG treffe in § 10 eindeutige Regelungen, daher könne über die Höhe des Wertes des Mietrechts bei vorzeitiger Vertragslösung keine Diskussion bestehen. Die Bewertung des restlichen fiktiven Gebäudeteiles könne unmöglich im Zeitraum von 1995 bis 2001 zu einer Erhöhung von 651.616,00 S führen, sondern maximal zu einer nicht nennenswerten stillen Reserve. Die Höhe des Entnahmebetrages sei aufgrund gesetzwidriger Annahmen ermittelt worden. Es sei unverständlich, wieso der Prüfer den entgeltlichen Verkauf des Mietrechts unerwähnt lassen könne.

Zusammenfassend sei zu sagen: Nach den Bestimmungen des MRG und den Bilanzvorschriften der Klarheit und Wahrheit sei es denkunmöglich, dass einerseits ein Mietverhältnis dem Grunde und der Höhe nach anerkannt werde, gleichzeitig aber die Verteilung der Anschaffungskosten des Mietrechts bei ungewisser Vertragsdauer auf zehn Jahre verwehrt werde. Fremdvergleich bedeute, dass gleiche Rechtsverhältnisse, auch wenn sie unter Umständen unter besonderen Beziehungen stünden, vor dem Gesetz gleich behandelt würden. Die Vorschriften des MRG, insbesondere des § 10, könnten nicht ignoriert werden. Wenn das MRG für Anschaffungskosten, sprich Aufwendungen des Mieters in der Bestandssache, nur ein zehnjährigen Vergütungszeitraum vorsehe, müsse die „auch in den Steuererklärungen berücksichtigt werden können“. Die Höhe der Ablöse des Mietrechts zum 31.12.2001 sei vom MRG der Höhe nach festgelegt gewesen und es seien auch die umsatzsteuerlichen Konsequenzen beibehalten worden. Eine Vermengung des Bilanzansatzes Mietrecht mit dem Bilanzansatz Gebäude sei nicht möglich. Durch die falsche Betrachtungsweise des Prüfers sei ein in Wahrheit bei keinem Gericht durchsetzbarer Mehrwert des Mietrechts entstanden, sodass dieser auch nicht am 31.12.2001 entnommen haben werden können.

In der erwähnten Stellungnahme führte der Rechtsanwalt aus:

Das Finanzamt vermenge bei der Beurteilung des Sachverhalts in unzulässiger Weise Eigentümeransprüche und mietrechtliche Ansprüche. Aufgrund der stets nachvollziehbar abgeschlossenen Verträge könne man davon ausgehen, dass der Bw zunächst als Inhaber seines Einzelunternehmens in der Funktion als Mieter und nicht als Miteigentümer der Liegenschaft investiert habe. Gerade aus diesem Grund seien ja auch die Rechtsverhältnisse vertraglich exakt dokumentiert worden. Das Finanzamt entferne sich in seinem Bericht völlig von der bisherigen Praxis und Rechtsprechung, wonach Investitionen des Mieters in Mietobjekte grund-

sätzlich im Zeitraum von 10 Jahren abgeschrieben würden. Diese Abschreibung beruhe ja auf der Überlegung, dass der jeweilige Marktwert der Investition zu bewerten sei. Mit der tatsächlichen Länge eines Mietverhältnisses habe dies überhaupt nichts zu tun. Für die vom Bw gewählte Vorgangsweise gebe es zahlreiche Beispiele, sodass diese Konstruktion jedem Fremdvergleich standhalte. Das Finanzamt versuche unzulässigerweise steuerliche Folgen des Eigentumsrechts mit jenen des Mietrechts so zu vermengen, dass am Ende eine für das Finanzamt günstige Lösung entstehe. Ganz abgesehen davon habe das Finanzamt völlig außer Acht gelassen, dass die andere Hälfteigentümerin, die Ehefrau des Bw, nicht in die Liegenschaft investiert habe. Es könne deshalb keinesfalls so sein, dass die Investition des Bw als Investition in die Gesamtliegenschaft, also auch in die Hälfte der Ehefrau betrachtet werde.

In seinem Vorlagebericht anlässlich der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat führte das Finanzamt zusammengefasst aus:

Der Prüfer habe die Ansicht vertreten, bei einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverhältnis sei nicht von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren, sondern von der voraussichtlichen tatsächlichen Nutzungsdauer der Investitionen auszugehen. Diese sei mit der Nutzungsdauer des Gebäudes ident, daher sei gemäß § 8 Abs 1 EStG ein AfA Satz von 2 % zur Anwendung gebracht worden. Das Mietverhältnis sei ertragsteuerlich nur hinsichtlich des Anteiles der Ehefrau anerkannt worden. Soweit die angemieteten Gebäudeteile dem Miteigentumsanteil des Bw zuzurechnen seien, seien diese dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet worden. Bei einer gleichzeitig stattgefundenen Betriebsprüfung bei der GmbH sei die von der GmbH geleistete Ablöse für die Mieterinvestitionen als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt worden. Da die Zahlung der GmbH als Ablöse für die Investitionen steuerlich nicht anerkannt worden sei, sei zum 31.12.2001 die Entnahme der Mieterinvestitionen sowie der aktivierten Gebäudeanteile ins Privatvermögen unterstellt worden. Als Entnahmewert sei der Buchwert herangezogen worden, wobei dieser aufgrund der Änderungen neu berechnet worden sei. Nach einheitlicher Literatur und Rechtsprechung seien Investitionen des Mieters auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben. Sei der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen, dann sei dementsprechend die Nutzungsdauer der Investition maßgebend. Die Nutzungsdauer sei bei Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter bei Beendigung des Bestandsverhältnisses dem Vermieter zu überlassen habe, durch die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses begrenzt. Somit sei die – voraussichtliche – Vertragsdauer maßgeblich, wenn sie kürzer als die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes sei. Es komme darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen könne. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer sei auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255; 17.11.1992, 92/14/0141).

Dabei sei bei Ermittlung der voraussichtlichen Dauer des Bestandsverhältnisses auf die konkreten Umständen des Einzelfalles abzustellen. Im Streitfall sei der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, die Vermieter hätten für die Dauer von 10 Jahren auf das Recht, das Mietverhältnis zu kündigen bzw aufzulösen, verzichtet. Das zwischen den Vertragsparteien bestehende Angehörigenverhältnis, der Umfang der vom Bw getätigten Investitionen sowie ein mangelndes Interesse der Vermieter an einer andersartigen Nutzung des vermieteten Objektes (das Gebäude sei auch der Wohnsitz des Bw und seiner Ehefrau) lasse das Risiko einer Kündigung durch die Vermieter vor dem Ende der technischen Nutzungsdauer der Investitionen gering erscheinen. Da somit die voraussichtliche Nutzungsdauer nicht als kürzer als die technische Nutzungsdauer anzusehen sind, seien die Investitionen in das Mietobjekt entsprechend § 8 Abs 1 EStG verteilt auf die Nutzungsdauer von 50 Jahren abzusetzen.

Das Vorbringen, der Prüfer habe den Verkauf und die Ablöse des Mietrechtes übersehen, sei unrichtig. Die Zahlung der Ablöse für die Mieterinvestitionen sei bei einer gleichzeitig stattgefundenen Betriebsprüfung bei der GmbH mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht anerkannt worden. Es werde auf das diesbezügliche Verfahren verwiesen. Durch die steuerliche Nichtanerkennung der Ablöse für die Investitionen sei das Finanzamt von einer Entnahme dieser Investitionen und der auf die Miteigentumsquote des Bw entfallenden Gebäudeteile ausgegangen. Als Entnahmewert sei dabei der Buchwert herangezogen worden.

Zum Vorbringen des Verstoßes gegen die Bilanzierungsvorschriften wegen Vermengung der Anschaffungskosten der Mieterinvestitionen mit den Anschaffungskosten eines Gebäudeteiles sei anzumerken, dass für beide Anlagegüter getrennte Anschaffungskosten in Ansatz gebracht worden seien und nur für die Ermittlung des Buchwertes eine zusammengefasste Rechnung vorgenommen worden sei. Dies sei nur möglich gewesen, da nach Ansicht des Finanzamtes bei Berechnung der AfA die idente Nutzungsdauer zur Anwendung gelange. Die Differenz bei der Entnahme der Mieterinvestitionen und der Gebäudeteile zu Buchwerten sei auf unterschiedliche Vorgangsweisen bei der Berechnung des Buchwertes zurückzuführen. Hinsichtlich des steuerlich in Abzug zu bringenden Restbuchwertes sei bei der Berichtigung der Nutzungsdauer analog den Ausführungen in EStR 2000 Rz 3119 vorgegangen worden. Demnach sei eine Rückwärtsberichtigung nur so weit vorgenommen worden, als diese Berichtigung zur einer steuerlichen Auswirkung geführt habe, somit bis zum Jahr 1997. Der Entnahmewert sei jedoch mit jenem Buchwert in Ansatz gebracht worden, der sich bei einer Berichtigung der Nutzungsdauer bis zum Zeitpunkt der Aktivierung, somit bis zum Jahr 1995 ergeben würde.

In einer Stellungnahme zum Vorlagebericht des Finanzamtes brachte der Bw vor, in der vom Finanzamt zitierten Entscheidung des VwGH vom 25.4.2002, 99/15/0255, sei ein mit dem Streitfall nicht vergleichbarer Sachverhalt judiziert worden. Im Streitfall seien die zehn Jahre laut MRG nicht erreicht. Im Gegensatz zum normalen Bilanzsteuerrecht, in dem bei beruflich

bedingten Investitionen unterstellt werde, die Freiheit über den Investitionsgegenstand zu verfügen sei unbeschränkt und wo die Frage der Werthaltigkeit der Investition ausschließlich in der Entscheidung des Investors liege und daher die Abschreibung von der technischen Nutzungsdauer beeinflusst werde, gehe das Mietrecht einen anderen Weg. Egal wie lange die technische Nutzungsdauer der Investition in der Realität sei, habe der Mieter aufgrund der gesetzlichen Vorschriften nur innerhalb von zehn Jahren einen aliquoten Ersatzanspruch gegen den Vermieter, bzw – falls dieser zustimme – gegen den Nachmieter. Danach erlösche dieser gesetzliche aliquote Ersatzanspruch. Diesem Umstand müsse auch das Steuerrecht Rechnung tragen. Notwendiges Betriebsvermögen könne nicht entnommen werden. Daher stehe der Ansatz des Prüfers, das nachweislich entgeltlich veräußerte Mietrecht als Entnahme zu behandeln, in grundsätzlichem Widerspruch zu sämtlichen steuerlichen Grundsätzen.

In der am 3. Dezember 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde der Sachverhalt mit dem Bw und seiner Ehefrau im Detail erörtert. Die Berufung des Einzelunternehmens und der GmbH wurden dabei in einer gemeinsamen Verhandlung behandelt.

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

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

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

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

Im Streitfall liege kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vor. Nur der nachgewiesene Missbrauch berechtige die Finanzbehörde vom erklärten Parteiwillen abzuweichen. Es sei fremdüblich, dass wegen der auflaufenden Gebühren und Kosten keine unnötigen Mietverträge abgeschlossen würden. Es gebe zahlreiche Mietverhältnisse in Österreich, wo es zu einem Mietrechtsübergang komme, ohne dass ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen würde. Die GmbH sei faktisch Rechtsnachfolger des Ein-

zelunternehmens, wenn auch nicht Gesamtrechtsnachfolger. Die Miete sei immer bezahlt worden. Es sei daher klar, dass die GmbH der Mieter sei. Wenn im BP-Bericht darauf Bezug genommen werde, dass nur mehr vier Jahre ein Kündigungsschutz bestehe und daher bei Umlegung der Zahlung von € 123.256,32 ein überhöhter Mietzins entstehe, so sei dies ein Scheinargument. Der Mietvertrag bestehe nach wie vor. Die GmbH habe Kündigungsschutz nach § 30 MRG. Diese Rechnung könne daher so nicht gemacht werden. Man könne auch nicht sagen, nur weil jemand vielleicht auf ein Recht verzichten werde, gebe es vorher dieses Recht nicht, wie seitens des Finanzamtes argumentiert werde. Die Vermieter haben in der Folge die Miete seitens der GmbH angenommen, daher ist zivilrechtlich die GmbH der neue Mieter.

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

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

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

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

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

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

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

Es werde der Vorgang doppelt besteuert: Einerseits der Erlös aus der Übertragung der Wirtschaftsgüter der Einzelfirma, andererseits die Entnahme. Beides zugleich sei nicht möglich.

In der Einzelfirma werde die Mieterinvestition als notwendiges Betriebsvermögen behandelt, in der GmbH jedoch nicht. Das sei nicht möglich, das sei unschlüssig. Wenn die Betrachtungs-

weise des Finanzamtes zutreffe, dann müsste der im Gewinn enthaltene Erlös von € 123.256,32 ausgeschieden werden.

Der Prüfer habe das bewegliche Wirtschaftsgut Mieterinvestition und das unbewegliche Wirtschaftsgut Gebäudeteil (Altbestand) als Einheit behandelt. Das sei aber nicht zulässig. Dies wirke sich deshalb aus, weil diese Wirtschaftsgüter verschiedene Abschreibungsdauern hätten, was bei der Betrachtungsweise des Prüfers untergehe.

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

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

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Der zu Beginn dieses Bescheides festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

Im Streitfall wurde zwischen dem Bw als Mieter und der aus dem Bw und seiner Ehefrau bestehenden Miteigentumsgemeinschaft ein Mietvertrag über das Dachgeschoß eines Gebäudes abgeschlossen, welches auch als Wohnsitz des Bw und seiner Ehefrau dient. Dieser Mietvertrag wurde zunächst nur mündlich geschlossen und erst mehr als zwei Jahre nach Beginn des Mietverhältnisses und erst nach Durchführung des wesentlichen Teiles der streitgegenständlichen Investitionen des Bw schriftlich abgefasst.

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

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

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

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

Zutreffend war daher eine Kündigung des Mietvertrages durch die Vermieter bei vertragskonformem Verhalten des Mieters kaum möglich.

Beim streitgegenständlichen Mietvertrag handelt es sich allerdings um eine Vereinbarung (einen Vertrag) zwischen nahen Angehörigen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nach hA und ständiger Rechtsprechung (vgl zB *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 Tz 160; EStR 2000 Rz 1130 ff) – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit

– für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Diese Voraussetzungen gelten unabhängig von den – vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung angesprochenen – Bestimmungen über den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes (§ 22 BAO).

Die im Streitfall vorliegende Vereinbarung erfüllt diese Voraussetzungen aus mehreren Gründen nicht.

Zunächst wurde der Mietvertrag erst rund zwei Jahre nach seinem mündlichen Abschluss schriftlich abgefasst. Die wesentlichen Vertragsteile waren jedoch vor dieser schriftlichen Abfassung nicht genügend deutlich fixiert (vgl EStR 2000 Rz 1132). Im Verfahren wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt, aus welchen die wesentlichen Vertragsbestandteile bereits zu einem Zeitpunkt vor Abfassung des schriftlichen Mietvertrages mit der erforderlichen Deutlichkeit erkennbar gewesen wären. Lediglich die tatsächlichen Bezahlung der Miete von S 15.000 pro Monat war erkennbar. Dieser Mangel an Publizität fällt jedoch (auch) deshalb besonders ins Gewicht, da der Bw Investitionen von mehr als S 4,8 Mio getätigt hat, ohne dass es entsprechend dokumentierte Vereinbarungen gegeben hätten.

Ebenso hält der Inhalt des Mietvertrages einem Fremdvergleich nicht stand. Dies gilt sowohl für die Höhe der Miete, als auch für die in Punkt X des Vertrages getroffene Regelung, wo-

nach Veränderungen, Adaptierungen und Investitionen nach Beendigung der Mietverhältnisses ohne Anspruch auf Ersatz oder Ablöse in das Eigentum der Vermieter übergehen.

Miethöhe:

Der vom Bw gemietete Dachboden hat eine Fläche von rund 230 m², die Miete betrug S 15.000; dies ergibt (wie auch in der mündlichen Verhandlung unbestritten blieb) eine Miethöhe von rund S 65 pro m².

Der Bw bzw seine Ehefrau konnten in der mündlichen Verhandlung die Frage, wie die Miethöhe von S 15.000,00/Monat im Jahr 1995 bestimmt worden sei, nicht beantworten. Sie wüssten dies nicht mehr.

Das vermietete Obergeschoss war im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages ein (Roh)Dachboden, der abgesehen von Feuerwänden über keine räumliche Unterteilung verfügte, jedoch hatte er einen ebenen Boden und elektrisches Licht, weiters war er isoliert.

Bei dem gemieteten Dachboden handelte es sich daher nicht um eine Wohnung der Kategorien A, B oder C iSd § 15a MRG. Denn dies würde jeweils voraussetzen, dass es sich um eine brauchbare Wohnung handelte, die jedenfalls über eine Wasserentnahmestelle und ein Klosett im Inneren verfügt. Dies war im Streitfall jedoch nicht gegeben.

Der Richtwertmietzins für eine Wohnung der Kategorie A in Niederösterreich betrug per 1.5.1995 S 53.

Für die Kategorie C betrug der Richtwert S 26,50 (vgl *Würthl/Zingherl/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²¹, § 16 Rz 27, wonach für Kategorie C der Abschlag 50 % beträgt).

Der Kategoriebetrag je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat für eine nicht brauchbare Wohnung der Ausstattungskategorie D betrug im Zeitpunkt des Beginns des Mietverhältnisses per 1.5.1995 gemäß § 15a MRG S 7,40.

Über Vorhalt des Referenten, dass im Hinblick auf die genannten Richtwerte für Wohnungen der Kategorie A und C von S 53 bzw S 26,50 die Miethöhe von S 65/m² nicht nachvollziehbar erscheine gab der Bw bzw dessen Vertreter lediglich an, der Mietgegenstand habe eine hervorragende Lage (Aussicht in die Wachau), daher sei eine höhere Miete gerechtfertigt.

Wiewohl gemäß § 16 Abs 1 Z 1 MRG Vereinbarungen über die Höhe des Hauptmietzinses ohne die Beschränkungen der Abs 2 bis 5 möglich sind, wenn der Mietgegenstand nicht zu Wohnzwecken dient, hält die vereinbarte Miethöhe von S 65/m² angesichts der genannten Rahmenbedingungen einem Fremdvergleich nicht stand. Kein Fremder würde einen Dachboden im Zustand wie im Streitfall um den genannten Preis mieten. Der Preis beträgt nämlich das achteinhalbfache der im Streitfall wohl maßgeblichen Kategorie D bzw das zweieinhalbfache

che der Kategorie C und sogar noch 120 % der Kategorie A. Dies vermag auch eine noch so gute Lage nicht zu rechtfertigen, wobei zu berücksichtigen ist, dass für die Nutzung als Büro-raum die Lage keine so große Rolle spielt wie bei der Nutzung als Wohnraum.

Denn auch in den Fällen des § 16 Abs 1 MRG sind Vereinbarungen nur bis zu dem nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessen Betrag zulässig.

Schließlich vermag auch das vertraglich vereinbarte Recht des Mieters, den Mietgegenstand umzubauen und unterzuvermieten, eine derartige Miethöhe nicht zu rechtfertigen. Dies umso mehr, da Mieterinvestitionen entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter übergangen.

Keine Entschädigung für Mieterinvestitionen:

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

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

§ 10 MRG regelt den Ersatz von Aufwendungen des Mieters für bestimmte Verbesserungen in Wohnungen als Sonderfall der angewandten Geschäftsführung der §§ 1097, 1037 ABGB. Er räumt dem Mieter einen dem in §§ 1097, 1037 ABGB geregelten Anspruch zwar ähnlichen, zT überschneidenden, aber doch von diesem abweichenden Anspruch ein, der im Vorhinein nicht abbedungen werden kann (vgl. *Würthl/Zingherl/Kovanyi*, Miet- und Wohnrecht²¹, § 10 Rz 5). Weitergehende Ansprüche nach den §§ 1097, 1036, 1037 ABGB bleiben hiedurch gemäß § 10 Abs 8 MRG unberührt.

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

Nur zu Wohn- oder Geschäftszwecken abgeschlossene Verträge fallen in den Anwendungsbereich des MRG. Dabei muss der Vertragszweck nicht ausdrücklich festgelegt werden, er kann sich stillschweigend aus der Art des Objektes ergeben, aber auch aus vorvertraglichen Erklärungen des einen Teils, denen der andere nicht widersprochen hat. Geschäftsräume könne – von hier einer nicht vorliegenden Ausnahme abgesehen – zu Wohnzwecken und umgekehrt Wohnungen zu Geschäftszwecken vermietet werden. Bei neutralen Objekten, die nicht von vornherein als Wohnung oder Geschäftsräume anzusehen sind, trifft den Mieter die

Beweislast für den vereinbarten Zweck als Wohnung oder Geschäftsraum.

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

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

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

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

Soweit es sich um einen nützlichen Aufwand handelt (von einem solchen ist im Streitfall bei den vom Bw im Dachgeschoss getätigten Aufwendungen auszugehen), führt die Verweisung auf § 1037 ABGB dazu, dass der Bestandnehmer den Ersatz des Aufwandes nur insoweit begehren kann, als diese Arbeiten im Zeitpunkt der Beendigung des Bestandverhältnisses als zum klaren und überwiegenden Vorteil des Bestandgebers erbracht anzusehen sind (auch davon ist im Streitfall auszugehen, zumal der Bw ja zugleich als Mieter und als Vermieter auftritt); auf die objektive Nützlichkeit kommt es im Gegensatz zu § 10 MRG nicht an.

Ein derartiger Anspruch entsteht erst mit Beendigung des Mietverhältnisses.

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

Aus dem Gesagten folgt, dass der Bw als Mieter keinen Ersatz seiner Aufwendungen gemäß §§ 1097, 1037 ABGB für die getätigten Investitionen fordern konnte.

Denn Punkt X des Hauptmietvertrages sieht vor, dass bauliche Veränderungen mit Ausnahme der unter Punkt X. genannten nur mit vorhergehender Zustimmung der Vermieter vorgenommen werden dürfen sowie, dass diese Veränderungen, Adaptierungen und Investitionen nach Beendigung der Mietverhältnisse ohne Anspruch auf Ersatz oder Ablöse in das Eigentum der Vermieter übergehen, es sei denn, dass sie von der Mieterin ohne Beschädigung entfernt werden können.

Der Bw hat mit dieser Vereinbarung – nur so lassen sich diese Bestimmungen verstehen – rechtswirksamen Verzicht auf Ersatz der von ihm getätigten Investitionen in Höhe von rund S 4,8 Mio abgegeben und hatte daher keinen Ersatzanspruch.

Ein den Vermietern gegenüber fremder Mieter hätte jedoch keinesfalls eine Vereinbarung abgeschlossen, derzufolge er für von ihm getätigten Investitionen (welche im Streitfall mehr als S 4,8 Mio betrugen) nach Beendigung der Mietverhältnisse keinerlei Abfindung erhalten sollte. Daran vermag auch der Kündigungsverzicht der Vermieter (welcher jedoch angesichts der infolge § 30 MRG gesicherten Mieterposition ohnehin kaum ins Gewicht fällt) nicht zu ändern.

Denn etwa auch im Fall einer Kündigung durch den Mieter selbst wären seine Investitionen für ihn für die Zukunft verloren gewesen. Eine derartige Vereinbarung ist nur durch die (teilweise) Identität von Mieter und Vermieter zu erklären.

Ergebnis:

Da der im Streitfall geschlossene Mietvertrag erst nach rund zwei Jahren und nach Tätigkeit der Investitionen schriftlich abgefasst wurde und der Inhalt des Mietvertrages sowohl hinsichtlich der Höhe der Miete als auch hinsichtlich des Ersatzanspruches für vom Mieter getätigte Investitionen einem Fremdvergleich nicht standhält, ist dieser Mietvertrag steuerlich nicht anzuerkennen.

Es kommen daher die selben Rechtsfolgen zur Anwendung, die auch bei Nichtvorliegen eines Mietvertrages zur Anwendung kommen.

Wird eine im Miteigentum stehende Liegenschaft durch einen Miteigentümer betrieblich genutzt, und liegt keine (steuerlich anzuerkennende) Vereinbarung über eine Entgeltzahlung vor so gilt folgendes: Findet der betrieblich genutzte Liegenschaftsteil in der Miteigentumsquote des Betriebsinhabers Deckung, dann ist der betrieblich genutzte Teil zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzurechnen (vgl in diesem Sinne zB EStR 2000 Rz 574).

Auf den Streitfall bezogen bedeutet dies: Der Bw nutzte ein Drittel des Gebäudes betrieblich. Der vor Tätigkeit der Investitionen bestehende „Altbestand“ des Gebäudes war daher im Umfang von einem Drittel (und nicht wie in der Berechnung des Prüfers von einem Sechstel) Betriebsvermögen.

Ebenso handelte es sich bei den vom Bw getätigten Investitionen Betriebsvermögen.

Die Mietzahlungen waren mangels Vorliegen eines anzuerkennenden Mietvertrages nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern handelte es sich dabei um Entnahmen.

Nutzungsdauer:

Gemäß § 8 Abs 1 EStG beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2% von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

Einer mittelbaren Betriebsausübung („anderen betrieblichen Zwecken“) dient ein Gebäude, das für Zwecke der eigenen Verwaltung, der Unterbringung betriebszugehöriger Arbeitnehmer zu Wohnzwecken eingesetzt wird (*Doralt*, EStG¹², § 8 Tz 9).

Im Streitfall liegt unbestritten bloß eine Nutzung zu anderen betrieblichen Zwecken vor, das Gebäude dient nicht unmittelbar der Betriebsausübung. Ein Nachweis für eine abweichende Nutzungsdauer wurde nicht erbracht. Die AfA beträgt daher 2 % der Herstellungskosten der Investitionen sowie 2 % des Wertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Drittels des Altbestandes.

Nichts anderes würde im Übrigen hinsichtlich der Investitionen gelten, wenn der Mietvertrag steuerlich anzuerkennen wäre. Denn für Mieterinvestitionen ist bei Vorliegen eines unbefristeten Mietvertrages die voraussichtliche Nutzungsdauer der Investition maßgeblich. Wird die Nutzungsdauer der betrieblichen Gebäudeinvestition nicht nachgewiesen, kann diese in Anlehnung an § 8 EStG geschätzt werden (EStR 2000 Rz 3124).

Bei Mieterinvestitionen, bei denen der Mieter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, gelten die allgemeinen Grundsätze der Gebäudeabschreibung; daher kommen die Abschreibungsgrundsätze des § 8 Abs EStG zur Anwendung (*Doralt*, EStG¹², § 8 Tz 4 Stichwort Mieterinvestition).

Ein Wirtschaftsgut:

Da sowohl für den Altbestand des Gebäudes als auch für die Investitionen die selbe Nutzungsdauer maßgeblich sind (50 Jahre) und die Nutzung für beide gleichzeitig begonnen wurde, ist es insoweit gleichgültig, ob es sich – wie in der Berufung vorgebracht – um mehrere Wirtschaftsgüter oder um ein einziges Wirtschaftsgut handelt.

Der Bw hat das „gemietete“ Dachgeschoß erst nach Vornahme der Investitionen in Nutzung genommen. Der für die Berechnung der Nutzungsdauer bzw für die AfA maßgebliche Beginn der Nutzung liegt daher für den „Altbestand“ und die „Investitionen“ des Bw in der zweiten Hälfte des Jahres 1995.

Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes sind nicht getrennt zu bewerten; ob ein aus mehreren unselbständigen Teilen bestehendes einheitliches (selbständiges) Wirtschaftsgut oder mehrere selbständige Wirtschaftsgüter vorliegen, entscheidet die Verkehrsauffassung. Wesentlich ist eine „gewisse“, bei der Veräußerung besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit des Wirtschaftsgutes, sodass im Rahmen des Gesamtkaufpreises dafür ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt. Ein wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern bzw Teilen von solchen spricht nach der Verkehrsauffassung bisweilen für ein einheitliches Wirtschaftsgut; dies ist aber nicht immer der

Fall; ausschlaggebend ist im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde. Ob ein einheitliches Gebäude vorliegt, ist nach bautechnischen Kriterien zu lösen (zB grenzen die Gebäude unmittelbar aneinander oder greifen sie ineinander); dagegen ist die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit nicht entscheidend. Bei Gebäudeeinbauten ist darauf abzustellen, ob das Wirtschaftsgut ohne Verletzung der Substanz vom Gebäude getrennt und an einen anderen Ort versetzt werden kann.

Bewertungseinheiten sind nach wirtschaftlichen Überlegungen abzugrenzen; danach sind einzelne Gegenstände zusammenzufassen, wenn sie - nicht zuletzt auf Grund ihrer technischen Verbindung - im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Wirkung nur zu gemeinsamem Einsatz gelangen.

Liegt ein einheitliches, aus mehreren Teilen bestehendes Wirtschaftsgut vor, dann ergibt sich daraus eine einheitliche AfA (Nutzungsdauer) für das gesamte Wirtschaftsgut, auch wenn sich einzelne Teile rascher als andere abnutzen (durchbrochen insbesondere in § 8).

Als einheitliches Wirtschaftsgut zu bewerten sind insbesondere Gebäude und Gebäudeeinbauten : zB Zentralheizung; ebenso zählen zum einheitlichen Gebäude das ausgebaute Dachgeschoss, Tiefgarage, Weganlage, Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie Zaunanlage. Von einem Mieter getragene Gebäudeeinbauten sind jedoch bei diesem selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter (*Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 6 ff).

Im Streitfall handelt es sich nach dem Gesagten somit beim Gebäudealtbestand und den vom Bw getätigten Investitionen um ein einheitliches Wirtschaftsgut.

Unterlassene AfA – überhöhte AfA

Der Bw hat den „Altbestand“ des Gebäudes bisher nicht als Betriebsvermögen behandelt und daher für diesen keine AfA geltend gemacht. Die Jahre 1995 und 1996 sind jedoch bereits rechtskräftig veranlagt.

Für die unterlassene AfA gilt das Nachholverbot. In den rechtskräftig veranlagten Jahren ist zwar der Bilanzansatz zu berichtigen, doch bleibt dies ohne steuerliche Auswirkung. Im Fall der Veräußerung ist dem Veräußerungserlös der berichtigte Wertansatz gegenüberzustellen (*Doralt*, EStG⁶, § 6 Tz 54/1).

Zugleich hat der Bw jedoch für die von ihm getätigten Investitionen eine überhöhte AfA von 10 % statt richtig 2 % (1995: Halbjahres-AfA) zur Anwendung gebracht.

Ist die AfA zu hoch angesetzt worden, dann erfolgt keine Berichtigung der abgelaufenen Jahre, die AfA ist vielmehr für die Restnutzungsdauer durch entsprechende Minderung aus-

zugleichen (bzw alternativ so lange auszusetzen, bis der richtige Wertansatz erreicht ist (*Doralt*, EStG⁶, §6 Tz 55; EStR 2000 Rz 3119).

Gebäudeinvestition – Küche, Teeküche, Waschmaschine

Der Bw hat in seinem Anlageverzeichnis die von ihm getätigten Investitionen und die Anschaffungskosten der Küche, der Teeküche und der Waschmaschine unter der Bezeichnung „Investition in gemieteten Räumen“ ausgewiesen. Der Prüfer hat bei seinen Berechnungen offensichtlich diese Miterfassung von Küche, Teeküche und Waschmaschine übersehen. Die Korrekturen des Prüfers sind insoweit richtig zu stellen (siehe unten).

Soweit die AfA diese Wirtschaftsgüter (Küche, Teeküche und Waschmaschine) betrifft ist sie erklärungskonform zu belassen. Die Veräußerung per 31.12.2001 ist als solche anzuerkennen.

Wie in der Berufung der GmbH dargelegt wird, wurde bei Erstellung der Rechnung per 31.12.2001 der Restbuchwert der Wirtschaftsgüter „Investition in Mietrecht“, Küche, Teeküche und Waschmaschine nicht mit dem gesetzlichen Kurs von 13,7603 sondern mit dem Wert 13,77 in Euro umgerechnet. Der Erlös laut Rechnung entspricht daher nicht dem Buchwert, obwohl dies beabsichtigt war. In der Berufung der GmbH wurde daher beantragt, für die weitere Vorgehensweise für das Wirtschaftsgut „Investition in Mietrecht von einem Veräußerungspreis von € 122.738,97 auszugehen (S 1.688.925). Dies entspricht dem Buchwert dieses Wirtschaftsgutes.

Für die übrigen Wirtschaftsgüter (Küche, Teeküche und Waschmaschine) ergibt sich damit ein Veräußerungspreis von S 7.119,00 bei einem Buchwert von S 8.328,00 und damit ein Veräußerungsverlust von S -1.209,00.

Für die Berechnung der AfA bzw des Buchwertes der Gebäudeinvestitionen ist von einem Investitionswert für das Jahr 1995 von S 4.712.331,99 auszugehen.

AfA-Berechnung

Wie bereits oben ausgeführt handelt es sich bei Altbestand und Investitionen um ein einheitliches Wirtschaftsgut Gebäude mit einer Nutzungsdauer von 50 Jahren. Die Investition 1997 ist dabei auf die Restnutzungsdauer von 48,5 Jahren zu verteilen.

Der Bw hat bisher für den Gebäudealtbestand keine AfA zum Ansatz gebracht, hingegen hat er für das von ihm so bezeichnete Wirtschaftsgut „Investition in Mietrecht“ eine überhöhte AfA angesetzt.

Die Jahr 1995 und 1996 sind bereits rechtskräftig veranlagt. Die in diesen Jahren überhöht geltend gemachte AfA wird durch eine entsprechende Minderung für die Restnutzungsdauer

ausgeglichen. Da es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut handelt, führt dies für dazu, dass aus den Jahren 1995 und 1996 nur der Saldo mindernd zu berücksichtigen ist.

Verdeckte Ausschüttung

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

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

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

Die Vereinbarung muss demnach

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

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

Die im Streitfall vorliegenden Vereinbarungen halten diesen Kriterien nicht stand.

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

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

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

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

Die GmbH hat jedoch weiters an den Bw eine Ablöse von € 122.738,97 (lt BP-Bericht € 123.256,32) bezahlt.

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

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

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

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

Der Bw konnte daher als Mieter keinen Ersatz seiner Aufwendungen gemäß §§ 1097, 1037 ABGB für die getätigten Investitionen fordern.

Die GmbH konnte daher als in den Mietvertrag Eintretende genauso wenig einen Ersatz dieser Aufwendungen von den Vermietern fordern; der Bw konnte der GmbH keinen solchen Anspruch übertragen.

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

Da somit bereits die monatliche Miete der Höhe nach angemessen war, kein Ersatzanspruch gegenüber den Vermietern im Zusammenhang mit der bezahlten „Ablöse“ bestand und keine schriftliche Vereinbarung über die Vertragsübernahme und die Ablösezahlung getroffen wurde, handelt sich bei der Ablöse von € 122.738,97 im Ergebnis um eine verdeckte Aus-

schüttung, weil diese Zahlung einem Fremdvergleich nicht standhält und nach Außen nicht ausreichend zum Ausdruck kommt.

Im Einzelnen wird auf die Begründung der mit gleichem Datum ergangenen Berufungsentscheidung betreffend die Berufung der X.-Handels-GmbH, RV/2085-W/06, miterledigt RV/2086-W/06, RV/2087-W/06 verwiesen.

Entnahme:

Der Bw hat den von ihm betrieblich genutzten Gebäudeteil daher per Ende 2001 entnommen. Bei der von der GmbH bezahlten „Ablöse“ handelte es sich um eine verdeckte Ausschüttung. Das genannte Wirtschaftsgut ist daher zu bewerten. Im Hinblick auf die Teilwertermittlung hat die Rechtsprechung Teilwertvermutungen entwickelt. Bei abnutzbaren Anlagegütern entspricht der Teilwert den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die AfA (*Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 146).

Als Entnahmewert ist daher der sich per 31.12.2001 ergebende Restbuchwert von S 4.874.825,32 anzusetzen. Da dieser Wert dem Buchwert entspricht, ist die Entnahme – anders als vom Prüfer festgestellt – gewinnneutral. Aus der Entnahme ergibt sich somit keine Gewinnerhöhung.

Doppelte Berücksichtigung als Erlös und als Entnahme:

Anders als in der Berufung und in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, wurde keine doppelte Erfassung als Erlös und als Entnahme vorgenommen. Denn der Bw hat in seiner Bilanz dem Verkaufserlös den Buchwertabgang gegenübergestellt und diesen Saldo in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen. Dabei entsprach der Verkaufserlös für die „Investition in Mietrecht“ dem Buchwert.

Vom Prüfer und nunmehr in der Berufungsentscheidung wird stattdessen eine Entnahme angesetzt.

Bei der Berechnung des Prüfers ergab sich dabei eine Differenz zwischen Entnahmewert und Buchwert, was zu einer Gewinnerhöhung führte.

In der Berufungsentscheidung entspricht der Entnahmewert nunmehr dem Buchwert, wodurch die Entnahme gewinnneutral ist.

Zu einer Doppelerfassung kam und kommt es daher nicht.

Mietzahlungen:

Die bisher als Betriebsausgaben berücksichtigten Mietzahlungen an die Ehefrau des Bw von jährlich S 90.000 sind mangels steuerlich anzuerkennendem Mietvertrag als Entnahmen steuerlich nicht abzugsfähig.

Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen werden wie folgt ermittelt:

Anschaffungs-bzw Herstellungskosten, AfA und Restbuchwert Ende 2001 laut Erklärung für die unter der Position „Investition in gemieteten Räumen“ ausgewiesenen Wirtschaftsgüter:

AfA lt Erkl.	AK	Küche	Teeküche	Waschmaschine	"Investition in Mietrecht" 1995	plus Zugang 1997
	Halbjahres-	14.233,33	9.550,00	12.100,00	4.712.331,99	96.068,07
1995 AfA		-711,33	-477,00	-1.210,00	-235.616,99	
1996 AfA		-1.423,00	-955,00	-2.420,00	-471.233,00	
1997 AfA		-1.423,00	-955,00	-2.420,00	-482.525,07	
1998 AfA		-1.423,00	-955,00	-2.420,00	-482.525,00	
1999 AfA		-1.423,00	-955,00	-2.420,00	-482.525,00	
2000 AfA		-1.423,00	-955,00	-1.209,00	-482.525,00	
2001 AfA		-1.423,00	-955,00	0,00	-482.525,00	
BW Ende 2001		4.984,00	3.343,00	1,00	1.688.925,00	

Aufteilung „Investition in gemieteten Räumen“ in bauliche Investitionen einerseits und Küche, Teeküche und Waschmaschine andererseits:

	AfA "Inv gemiet. R." bisher lt Erkl	davon Küche, Teeküche und Waschmaschine	Rest: bauliche Invest. 1995 und 1997
1995	-238.015,32	-2.398,33	-235.616,99
1996	-476.031,00	-4.798,00	-471.233,00
1997	-487.323,07	-4.798,00	-482.525,07
1998	-487.323,00	-4.798,00	-482.525,00
1999	-487.323,00	-4.798,00	-482.525,00
2000	-486.112,00	-3.587,00	-482.525,00
2001	-484.903,00	-2.378,00	-482.525,00

AfA-Berechnung (samt AfA-Kürzung ab 1997):

"Investition in Mietrecht"	4.712.331,99
Gebäude:	1.333.600,00
AK/HK	6.045.931,99
AfA lt Bw - 1995	-235.616,99
AfA lt Bw - 1996	-471.233,00
Restbuchwert 1.1.1997	5.339.082,00
Zugang 1997	96.068,07
AfA -Basis ab 1997	5.435.150,07
gekürzte AfA - 1997	-112.064,95
gekürzte AfA - 1998	-112.064,95
gekürzte AfA - 1999	-112.064,95
gekürzte AfA - 2000	-112.064,95
gekürzte AfA - 2001	-112.064,95

Restbuchwert 31.12.2001 =
Entnahmewert 4.874.825,32

Ermittlung Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1997	1998	1999	2000	2001
AfA vor BP	-487.323,00	-487.323,00	-487.323,00	-486.112,00	-484.903,00
gekürzte AfA lt UFS	-112.064,95	-112.064,95	-112.064,95	-112.064,95	-112.064,95
Küche etc	-4.798,00	-4.798,00	-4.798,00	-3.587,00	-2.378,00
Differenz	370.460,05	370.460,05	370.460,05	370.460,05	370.460,05

	1997	1998	1999	2000	2001
Eink aus Gw lt BP	-4.182.876,34	-3.129.978,00	-1.167.929,00	-1.518.838,00	735.156,00
- Tz 3 AfA-Differenz lt BP	-377.102,00	-377.102,00	-377.102,00	-375.891,00	-374.682,00
- Tz 3 Entnahme lt BP					-651.616,00
	-4.559.978,34	-3.507.080,00	-1.545.031,00	-1.894.729,00	-291.142,00
+ Miete an Ehefrau	90.000,00	90.000,00	90.000,00	90.000,00	90.000,00
+ AfA Differenz lt UFS	370.460,05	370.460,05	370.460,05	370.460,05	370.460,05
	-	-	-	-	
Eink aus Gw lt UFS	4.099.518,29	3.046.619,95	1.084.570,95	1.434.268,95	169.318,05

Beilage: 10 Berechnungsblätter (5 Euro/5 Schilling)

Wien, am 14. Dezember 2009