



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung (27. September 2002) der Bw., vertreten durch Aschauer und Rachbauer OEG gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 – 1999 und den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 des Finanzamtes Waidhofen/Thaya entschieden:

1.	Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2.	Die gemäß § 274 BAO idF Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBl I, 2002/97 gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 des Finanzamtes Waldviertel gerichtete Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Betriebsgegenstand ist das Umschmelzen und Legieren von Nichteisen-Metallen und die Weiterentwicklung von Leichtbauwerkstoffen.

Strittig sind die in den Bescheiden betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 – 1999 und demgemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 (8. August 2002) als verdeckte Ausschüttungen behandelten Mietzahlungen an Alfred K.

Diese Mietzahlungen hat die Bw. für ein Mietobjekt geleistet, das Alfred K und Anneliese K mit Kaufvertrag (9. März 1995) erworben haben. Das Mietobjekt besteht aus einem ehemaligen Schulgebäude und einer Grünfläche (Grundbuchsauszug, 22. November 2004).

Im Veranlagungsakt bzw. im Arbeitsbogen der Großbetriebsprüfung befinden sich folgende, die Mietzahlungen betreffende Unterlagen:

- Mietvertrag (10. April 1995):

Mietobjekt ist eine Liegenschaft mit darauf befindlichen Haus, dessen Eigentümer Alfred K und Anneliese K sind.

Das Haus samt Garten haben Alfred K und Anneliese K an die Bw. vermietet.

Das Mietverhältnis beginnt am 1. April 1995 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Der für das Mietobjekt vereinbarte monatliche Mietzins beträgt S 30.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer.

Die Betriebskosten hat die Mieterin zu entrichten. Für diese Betriebskosten wird ein monatliches Pauschale von S 3.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer vereinbart und dieser Betrag ist zugleich mit dem Mietzins zu zahlen.

Bauliche Veränderungen innerhalb des Mietobjektes bedürfen der schriftlicher Einwilligung des Vermieters.

Das Mietverhältnis kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Aufkündigungsfrist zu Monatsende schriftlich aufgekündigt werden. Für den Fall, dass die Mieterin die in diesem Vertrag übernommenen Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt, verzichten die Vermieter auf ihr Kündigungsrecht auf die Dauer von 10 Jahren, somit bis 31. März 2004.

- Umbauplan vom 20. Dezember 1999; genehmigt mit Bescheid vom 28. März 2000:

Der Umbauplan zeigt ein zweigeschossiges Gebäude; die darin befindlichen Räumlichkeiten werden als "*Küche*", "*Essen*", "*Wohnzimmer*", "*Schlafert*", "*Vorraum*", "*Arbeitsraum*" und "*Bad mit WC*" bezeichnet. Aus dem Grundriss sind zwei Wohneinheiten pro Stockwerk erkennbar. Die im Bauplan gelb gekennzeichneten Mauern sollen abgerissen werden.

- Niederschrift über die Vernehmung Alfred K (8. Oktober 2001):

Alfred K hat ausgesagt, dass er seit der Firmengründung im Jahr 1989 Geschäftsanteile an der Bw. besitze. Diese Geschäftsanteile haben ursprünglich 25% des Stammkapitals betragen und haben sich nach ungefähr zwei Jahren auf einen Anteil von 50% erhöht.

Der Ankaufspreis 1989 habe S 25.000,00 betragen; der weitere Erwerb von Anteilen sei kostenlos gewesen.

Die Anteile von Alfred K werden de facto seit Firmengründung ausschließlich von Franz D treuhändisch verwaltet.

Auf den Vorhalt – lt. Notariatakt habe Christine D den betreffenden Geschäftsanteil seit ihrem Erwerb treuhändig für Alfred K gehalten – hat Alfred K geantwortet, dass er anlässlich des Erwerbes der Anteile um S 25.000,00 das einzige mal Gelder investiert habe. Die Übernahme der restlichen Prozentanteile sei kostenlos erfolgt.

Auch halte er seit dem Abtretungsanbot vom 20. Februar 1990 50% an einer Gesellschaft, welche mittlerweile mit der Bw. fusioniert ist.

Die in den Abtretungsanboten angeführten Abtretungspreise habe er nie geleistet. Sein Treuhänder sei immer Franz D und nicht Christine D gewesen.

Diese Vorgangsweise sei aus folgenden Gründen gewählt worden: Franz D sei der Vorgänger von Alfred K bei der V-GmbH als Betriebsleiter gewesen. 1989 sei Franz D aus der V-GmbH ausgeschieden. Damals habe nicht festgestanden, dass Alfred K der Nachfolger von Franz D werde. Um sich ein so genanntes Standbein zu schaffen, habe sich Alfred K an den Firmen von Franz D beteiligt. Da Alfred K aus Gründen seiner jetzigen Tätigkeit bei der V-GmbH nicht im jeweiligen Firmenbuch aufscheinen wollte (dies wäre zumindest bei seinem Arbeitgeber meldepflichtig gewesen) sei die Vorgangsweise – Anteilkäufe lediglich aufgrund von Abtretungsanboten bzw. treuhändige Weitergabe der Anteile – gewählt worden. Die jeweiligen Abtretungspreise für die Erwerbe von Anteilen seien offensichtlich von Franz D geleistet worden. Alfred K hat bestätigt, dass er bei den genannten Firmen nie eine Tätigkeit ausgeübt habe oder seinen Einfluss geltend gemacht habe.

Das im Jahr 1995 angekaufte Haus sei unmittelbar nach dem Ankauf des Objektes an die Bw. zur Gänze vermietet worden. Dies sei aus der Überlegung heraus geschehen, dass dort Mitarbeiter der Firma oder Geschäftspartner einquartiert werden sollen. Tatsächlich habe die Bw. dieses Objekt nie benutzt, obwohl sie dafür laufend Mietzahlungen gezahlt habe.

Alfred K wortwörtlich: *"Die laufenden Mietzahlungen stellen daher tatsächlich keine derartigen dar, sondern vielmehr handelt es sich dabei um Zuwendungen der Firma an mich als Gesellschafter dieser Firma. Diese Regelung erfolgte in Absprache mit Franz D. Festhalten möchte ich, dass ich dieses Haus niemals anderweitig vermietet habe und daraus keine zusätzlichen Einkünfte erzielt habe".*

Die Frage - Sind Ihnen ab dem Jahr 1990 bis dato Gelder (Gewinnausschüttungen, Provisionen etc.) aus diesen Firmen, bei welchen sie Gesellschaftsanteile offiziell und inoffiziell aufgrund von Abtretungsanboten und Treuhandverträgen gehalten haben, zugeflossen, welche steuerlich nicht erfasst wurden? - hat Alfred K mit "nein" beantwortet.

- Niederschrift über die Vernehmung Franz D (29. Jänner 2002):

Franz D hat ausgesagt, dass er bis ca. 1989 Geschäftsstellenleiter der V-GmbH und seit Beginn 1989 gleichzeitig Geschäftsführer der Bw. gewesen ist. Alfred K kenne er vom gemeinsamen Arbeitsverhältnis bei der V-GmbH seit 1980.

Über die Beteiligungen von Alfred K befragt, hat Franz D ausgesagt:

Alfred K ist seit ca. 1989 über einen Treuhandvertrag zu 50% der Anteile an der Bw. beteiligt. Die Exgattin von Franz D hat bis zur Scheidung im Jahr 1999 die Anteile (75%) für Alfred K und ihn selbst gehalten. Seit der Scheidung hält Franz D 50% der Anteile für Alfred K. Der Rest der Gesellschaftsanteile ist auf Alfred K (44,5%) und seine Exgattin (5,5%) aufgeteilt.

Offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen habe es im gesamten Zeitraum nicht gegeben.

Franz D könne ausschließen, dass Alfred K in einem Angestelltenverhältnis zur Bw. gestanden sei.

Es habe auch keine Provisionszahlungen an Alfred K und keine anderen geldwerten Vorteile für Alfred K gegeben.

Den Mietvertrag betreffend hat Franz D ausgesagt, dass er ab ca. 1993 auf der Suche nach einem Objekt zur Zwischenlagerung der erzeugten Produkte (Aluminiumgranulat abgefüllt in Big Bags) gewesen sei. Inserate habe er nicht geschaltet.

Da er zur V-GmbH termingerechte Lieferzeiten einhalten haben müssen, habe er in der Nähe ein geeignetes Areal gesucht, um dort seine Ware zwischenlagern zu können.

Der Mietvertrag sei auf 10 Jahre abgeschlossen worden und sei noch aufrecht. Mietzahlungen werden in der vereinbarten Höhe bis dato bezahlt.

Das angemietete Areal sei zur Lagerung der Rohstoffe nicht verwendet worden und habe auch nicht Wohnzwecken gedient.

Franz D habe sich an den Mietvertrag für 10 Jahre gebunden gefühlt und habe deshalb diesen Mietvertrag nicht gekündigt.

Franz D wurde die Aussage von Alfred K – Die laufenden Mietzahlungen stellen tatsächlich keine derartigen dar, sondern vielmehr handelt es sich dabei um Zuwendungen der Bw. an Alfred K als Gesellschafter dieser Firma. Diese Regelung erfolgte in Absprache mit Franz D – vorgehalten.

Die Antwort von Franz D auf diesen Vorhalt lautete: *"Der Mietvertrag wurde seinerzeit vom Notar aufgestellt, meinerseits wurden die Ziele bzw. Notwendigkeiten vor dem Notar als auch vor dem Vermieter deponiert. Diese Aussage ist mir daher völlig unerklärlich, noch dazu, wo eine normale Ausschüttung zu einer wesentlich geringeren Steuerbelastung geführt hätte, da ich in meiner Gesellschaft über genügend Verlustvorträge verfügt habe".*

- Vorhalt (15. März 2002)/Vorhaltsbeantwortung (8. April 2002):

Im Antwortschreiben zum Vorhalt – die aufgrund des Mietvertrages vom 10. April 1995 geleisteten Mietzahlungen seien als verdeckte Gewinnausschüttungen einzustufen und als Einkommensverwendung in den Jahren 1995 bis 2000 den steuerpflichtigen Einkünften hinzuzurechnen – hat Franz D wieder darauf hingewiesen, dass sein Hauptkunde – die V-GmbH – wegen termingerechter Lieferungen Druck auf die Bw. zur Anmietung eines Zwischenlagers im Nahbereich des Werkstandortes der V-GmbH ausgeübt habe.

Franz D habe ca. 1993 begonnen, ein zur Zwischenlagerung der erzeugten Produkte geeignetes Objekt zu suchen.

Im März des Jahres 2002 sei es Franz D nach jahrelangen Bemühen gelungen, den Kunden davon zu überzeugen, dass eine Lagerhaltung am Werkstandort der GmbH ausreichend sei.

Ohne dieser Einigung soll eine Kündigung des Mietvertrages mit Alfred K nicht möglich gewesen sein, da ansonsten das Risiko des Verlustes des wichtigsten Kunden zu groß gewesen sei.

Die Kosten etwaiger Alternativmöglichkeiten seien wesentlich höher gewesen.

- Schreiben der V-GmbH betreffend "Just-in-time"-Lager (7. März 2002):

In diesem Schreiben steht, dass die Werke der V-GmbH eine Umstellung der Rohstofflagerwirtschaft auf ein effizientes, Arbeitszeit sparendes, Modell der Lagerhaltung beabsichtigen. Nach diesem Modell soll es je Material nur einen Lieferanten für mindestens ein Geschäftsjahr und eine "revolvierende" Preisvereinbarung geben.

Die Lager sollen in unmittelbarer Nachbarschaft des Werks als Just-in-time-Lager geführt werden, mit der Verpflichtung des Lieferanten, das jeweilige Werk zu 100% zu versorgen und auch die Produktionssicherheit zu gewährleisten.

Die Verträge mit dem Lieferanten sollen eine Gültigkeit von mindestens einem Geschäftsjahr jeweils beginnend am 1. April und endend am 31. März des Folgejahres haben.

Mit diesem Schreiben der V-GmbH hat die Bw. auch diverse Bestellung der V-GmbH vorgelegt.

- Aktenvermerk (5. August 2002):

In diesem Aktenvermerk hat das Finanzamt u.a. darauf hingewiesen, dass der Vermieter und Gesellschafter der GmbH, der von der angeblichen Wichtigkeit des Gebäudes für die GmbH gewusst haben muss, dieses Gebäude ohne Verständigung der GmbH abgerissen bzw. zuvor einen Umbau in ein Wohngebäude geplant haben soll.

Das Mietobjekt wird als zweigeschossiges, ehemaliges Amtsgebäude beschrieben, dessen Nutzfläche 280 m² betragen hat. Aufzüge sollen nicht vorhanden sein.

- E-Mail der V-GmbH an Franz D: "*Betreff: Erinnerungsunterstützung*" (31. März 2004), lautend:

"Wie sie sich sicherlich erinnern können, ist die Rohstoffbeschaffung der V-GmbH seit jeher bemüht, ein ausreichend großes Rohstofflager in seinen Werken zu halten. Seit Beginn der 90er Jahre wurde die Idee geboren und auch umgesetzt, diese Vorhaltung an Reservematerial immer mehr den Lieferanten zuzuordnen. Dies führte ab dem Jahr 2002 zu einer Lagerhaltung durch Lieferanten in V-GmbH-Werken (Konsignationslager) bzw. im Lieferantenwerk (just-in-time-Lager). Die Lagerhaltungsmenge muss gemäß den Absprachen ca. 4 Wochen mit einer Unter- bzw. Obergrenze von zwei bzw. sechs Wochen gerechnet nach dem Verbrauch der letzten drei Monate, betragen."

- Großbetriebsprüfungsverfahren (2004/1. Halbjahr):

Die Großbetriebsprüfung hat festgestellt, dass die im Mietvertrag vereinbarten Betriebskostenpauschalen nicht bezahlt worden sind.

- Pkt. 9, Niederschrift/Schlussbesprechung (21. April 2004):

Das Mietverhältnis ist am 30. Juni 2002 beendet worden.

- Auszug aus dem Gutachten über den Verkehrswert der S-GmbH (10. Dezember 1998):

Die S-GmbH übt keine wirtschaftliche Tätigkeit aus. Ihr alleiniger Zweck ist das Halten einer 33,3%-igen Beteiligung an der D-GmbH gewesen.

Die D-GmbH wurde 1989 gegründet. Betriebsgegenstand der D-GmbH ist v.a. der Betrieb einer Speicherei, beinhaltend die Lagerung und den Umschlag von Gütern sowie den Betrieb eines Terminals.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 – 1999 und den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 (8. August 2002) hat die Bw. mit der Berufung (27. September 2002) angefochten.

In ihrer Anfechtungserklärung hat die Bw. im wesentlichen das bisherige Vorbringen wiederholt und hat dabei insbesondere auf die wirtschaftlichen Gründe für die Anmietung des Hauses – die V-GmbH habe starken Druck betreffend Just-in-time-Lager ausgeübt – hingewiesen.

Alfred K sei bei seiner Einvernahme durch die Prüfungsabteilung für Strafsachen offensichtlich missverstanden worden. Seine Aussage könne nur so verstanden werden, dass Alfred K gemeint habe, durch Erwerb und Vermietung der Liegenschaft komme er seiner Treuepflicht als Gesellschafter der Gesellschaft nach.

Steuerliche Vorteile seien mit der Vermietung nicht verbunden gewesen. Die situationsbedingt sicherlich unglückliche Aussage dürfe zu keiner ungerechtfertigten Steuervorschreibung für Dritte führen.

Abschließend wird in eventu eingewendet, dass die These einer verdeckten Gewinnausschüttung nur für den Miteigentumsanteil von 50% an den Mieteinnahmen für Alfred K aufrecht erhalten werden könne, weil Alfred K nur 50% der Miteigentumsanteile am gegenständlichen Mietobjekt gehören: Die Hälfteigentümerin Anneliese K stehe in keinem steuerlich relevanten Naheverhältnis zur Bw., weil sie nicht Gesellschafterin der Bw. sei; an Anneliese K könne die Bw. deshalb nicht verdeckt ausschütten.

Auch könne es nicht Aufgabe der Finanzverwaltung sein, bei besserem Wissen die im Nachhinein getroffenen Unternehmensentscheidungen im Betriebsausgabenbereich nicht anzuerkennen.

Den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 8. August 2002 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 29. Jänner 2003 endgültig erklärt.

Nach Durchführung einer Verfahrenswiederaufnahme von Amtswegen hat das Finanzamt Waldviertel den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 (22. Juni 2004) erlassen; diesen Bescheid hat die Bw. mit der Berufung (15. Juli 2004) angefochten.

In der Berufung (15. Juli 2004) hat die Bw. das bisherige Vorbringen zT ergänzend, zT wiederholend vorgebracht:

Die V-GmbH sei von Beginn des Unternehmens an Hauptabnehmer für Aluminiumgranulat gewesen. Zum Zwecke der Versorgungssicherheit habe die Notwendigkeit eines Konsignationslagers bestanden. Ein Konsignationslager ist ein Lager, auf das die V-GmbH selbst jederzeit kurzfristig hätte zugreifen können. Aus diesem Grund sei die Bw. Anfang der 90-iger Jahre auf der Suche nach einem Objekt zur Zwischenlagerung des in Big Bags abgefüllten Granulats gewesen. Das Mietobjekt sei das einzige in der Nähe des Betriebsortes der V-GmbH gelegene, als Dauerlager geeignete, Objekt gewesen: Dies deshalb, weil das Lager im Normalfall gar nicht bewegt werde, da es nur als Sicherungslager hätte dienen müssen. Im Jahr 2002 sei von der V-GmbH verbindlich, schriftlich, die Einrichtung eines Sicherheitslagers in Abänderung der im Raum stehenden Wünsche – vor Ort – vorgeschrieben. Deshalb habe der Mietvertrag mit Alfred K und Anneliese K gelöst werden können, der von Anbeginn an einseitig von der Bw. jederzeit hätte gekündigt werden können.

Das Mietobjekt sei für die Lagerung von Aluminiumgranulat geeignet gewesen. Aluminiumgranulat könne jahrelang in so genannten Big Bags gelagert werden, ohne seine Gebrauchsfähigkeit zu verlieren. Das Gebäude sei trotz Nichtvorhandensein eines Aufzuges zur Lagerung von Aluminiumgranulat geeignet gewesen, denn mit geeigneten Hebegegeräten hätte man das Granulat jederzeit auch im ersten Stock lagern können. Der Bürgermeister kenne die Liegenschaft und könne die Eignung des angemieteten Objektes zur Lagerung von Aluminiumgranulat jederzeit bescheinigen.

Von einer Vorteilszuwendung an den indirekten Gesellschafter Alfred K könne nicht gesprochen werden, weil das der Produktionsstätte der V-GmbH vorgelagerte Just-in-time-Lager eine Bedingung für die Belieferung mit Aluminiumgranulaten gewesen sei.

Abschließend hat die Bw. zur Aussage Alfred K wie folgt Stellung genommen:

"Wenn dem Treugeber Alfred K dessen Aussage vor dem Finanzamt Linz, die laufenden Mietzahlungen stellen Zuwendungen der Bw. an mich als Gesellschafter der Firma dar ...,"

(vorgehalten wird,) dann hat Alfred K diese Aussage nie in diesem Sinn gemacht, obwohl er sie unterschrieben hat.

Die Frage seitens des Finanzbeamten wurde folgendermaßen gestellt: "Na, mit den Mieteinnahmen haben sie ja ein schönes Zusatzeinkommen". Diese Frage hat Alfred K auch bejaht, protokolliert wurde es aber im vorangeführten Sinn".

In der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung ist die Bw. aufgefordert worden, den in der Berufung (15. Juli 2004) angesprochenen Liefervertrag mit der V-GmbH vorzulegen.

In der von amtswegen durchgeführten Berufungsverhandlung (6. Dezember 2004) ist zu diesem Streitpunkt vorgebracht worden:

In den Lieferverträgen mit der V-GmbH ist ein Lager im Nahebereich des Betriebsstandortes der V-GmbH bis 11. März 2002 nicht vorgeschrieben gewesen; Druck, ein Lager bereit zu stellen, sei bei Gesprächen mit Vertretern der V-GmbH und in Schreiben der V-GmbH ausgeübt worden. Als Beweis für diesen Druck wird das Telefax vom 5. März 2004 vorgelegt. In diesem Telefax steht: "... wir erlauben uns Ihnen die gestern gefällte Entscheidung über die Lagerführung in unserem Werk ... bekannt zu geben. Es wird ab dem 2. Quartal/2004 kein Konsignationslager und kein Just-in time-Lager mehr geben. Die Lagerführung wird so wie in der Vergangenheit durchgeführt ..." Die Vorgangswiese der V-GmbH habe darin bestanden, der Bw. Entscheidungen, die sie getroffen hat, in Form von Bedingungen mitzuteilen. Diese Mitteilungen seien sehr kurzfristig erfolgt.

Dass in dem Mietobjekt Geschäftsfreunde einquartiert werden sollten, ist lt. Geschäftsführer der Bw. nicht das Motiv für den Abschluss des Mietvertrages gewesen. Der Geschäftsführer habe nicht gewusst, dass das Gebäude abgerissen worden ist.

Die S-GmbH hat sich an der D-GmbH Anfang 1990 beteiligt; Gespräche über die Lagerung von Aluminiumgranulaten bei der D-GmbH haben statt gefunden. Die Bw. habe keine Aluminiumgranulate bei der D-GmbH gelagert.

Zum Beweis dafür, dass eine Lagerung von Aluminiumgranulaten bei der D-GmbH nicht möglich gewesen ist, wird eine Darstellung "Brutto Ertrag Big Bag – Anlage" für 2001 und Folgejahre vorgelegt und folgendes Schreiben vom 18. November 2004: "... betreffend Anfrage einer eventuellen möglichen dauerhaften Einlagerung von Alu-Granalien etc möchte ich Dir mitteilen, dass von Anfang an zwischen allen Gesellschaftern vereinbart wurde, nur Einlagerungen, die mit einer möglichst hohen Umschlagsmöglichkeit verbunden sind, durchzuführen, um einen möglichst hohen Erlös dafür zu lukrieren. Da die Lagerflächen für das laufend opera-

tive Geschäft zwischenzeitlich noch kleiner geworden sind und wir in der letzten Generalversammlung bereits über den Neubau einer weiteren Halle diskutiert haben, muss ich Dir leider mitteilen, dass wir Deiner Anfrage nicht entsprechen können, da dies zu erheblichen finanziellen Nachteilen für die D-GmbH und somit für die anderen Gesellschafter führen würde'.

Ein aus Bestellungen bestehendes Konvolut wird vorgelegt.

Die im Aktenvermerk (5. August 2002) genannten 280 m² beziehen sich auf das Erdgeschoss; im ersten Stock standen weitere 280 m² für Lagerzwecke zur Verfügung. Im Erdgeschoss konnten 300 Tonnen Aluminiumgranulat untergebracht werden. Der monatliche Lieferumfang von Aluminiumgranulaten habe 200 bis 250 Tonnen betragen.

Vorgelegt wird eine Bestätigung des Bürgermeisters vom 22. November 2004, lautend: "... wird bestätigt, dass die Grundstücke ... im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan schon länger als Kerngebiet ausgewiesen sind und dort auch Gebäude für Handels- und Dienstleistungsbetriebe möglich sind. Bezüglich des ehemaligen Gebäudes ... wäre daher eine Lagerung von Materialien (z.B. Aluminiumgranulat) möglich gewesen. Eine Zufahrt auch für LKW war gegeben. Für eine derartige Widmungsänderung wäre eine bau- bzw. gewerberechtliche Bewilligung erforderlich gewesen." Bau- bzw. gewerberechtliche Bewilligungen sind nicht eingeholt worden.

Die Steuerberaterin weist darauf hin, dass lt. dieser Bestätigung eine Lagerung von Aluminiumgranulat möglich gewesen ist und dass auch eine Zufahrt für einen LKW vorhanden war.

Auf die Frage nach dem Zufluss der Mietzahlungen hat der Geschäftsführer geantwortet, er gehe davon aus, dass diese Mietzahlungen auf ein so genanntes Familienkonto geflossen sind.

Lt. dem während der Verhandlung geführten Telefonat des Geschäftsführers mit Alfred K handelt es sich bei dem Konto, auf das die Mietzahlungen geflossen sind, um ein gemeinsames Konto von Alfred K und Anneliese K.

Zum Beweis dafür, dass das Objekt zur Einnahmenerzielung geeignet ist, wird die Mietenaufstellung (lt. Geschäftsführer/Bw.: für das Jahr 2003) für das Mietobjekt vorgelegt. Aus dieser Mietenaufstellung sind die Mieteinnahmen aus der Vermietung von Top 1 – Top 8 ersichtlich. Das Mietobjekt dürfte ab dem Jahr 1999 umgebaut worden sein, die ersten Mieter sollen im Jahr 2003 eingezogen sein.

Der Geschäftsführer der Bw. habe sich nicht an den Mietvertrag gebunden gefühlt.

Gesellschafter der Bw.:

Im Veranlagungsakt bzw. im Arbeitsbogen der Großbetriebsprüfung befinden sich folgende, die Gesellschafter der Bw. betreffende, Unterlagen:

- Abtretungs- und Kaufvertrag (23. Dezember 1988):

Mit diesem Vertrag hat Christine D 75% und Franz D hat 25%, des gesamte Stammkapitals der Bw. erworben. Christine D und Franz D haben damals auch die Liegenschaft, auf der die Bw. ihre Geschäftstätigkeit ausübt, erworben.

- Abtretungsanbot (Notariatsakt, 3. Oktober 1991):

Mit diesem Notariatsakt hat Christine D an Alfred K das rechtsverbindliche und unwiderrufliche Anbot gestellt, von ihrem Geschäftsanteil (S 375.000,00) den Teil, der einer Stammeinlage von S 250.000,00 entspricht, abzutreten.

Das Anbot ist lt. Pkt. 3 des Notariatsaktes so zu verstehen, dass jeweils ein Geschäftsanteil, der 50% des jeweiliges Stammkapitals der Gesellschaft entspricht, als angeboten gilt. Der Abtretungspreis beträgt S 1,00 und ist bei Annahme dieses Angebotes zur Zahlung fällig. Dieser Abtretungspreis von S 1,00 gilt auch für den Fall, dass sich der abgetretene Geschäftsanteil durch eine Kapitalerhöhung erhöht.

In Pkt. 5 des Notariatsaktes wird festgestellt, dass Christine D bereits mit notariellen Abtretungsanbot vom 24. April 1989 an Alfred K das Anbot gestellt hat, von ihrem Geschäftsanteil an der Bw. den Teil, dem einer voll eingezahlte Stammeinlage von S 92.500,00 entspricht, abzutreten. Da nunmehr ein höherer Anteil an der Gesellschaft angeboten wird, ist das im vorigen Absatz angeführte Anbot als gegenstandslos anzusehen und von diesem neuen Anbot umfasst.

Franz D erklärt für den Fall der Annahme dieses Anbots, dieser Abtretung zuzustimmen und von dem ihm, im Gesellschaftsvertrag eingeräumten, Aufgriffsrecht keinen Gebrauch zu machen. An dieses Anbot bleibt Christine D auf die Dauer von 30 Jahren gebunden.

- Annahmeerklärung (Notariatsakt, 19. Jänner 1999):

Mit diesem Notariatsakt hat Alfred K das Anbot (3. Oktober 1991) vollinhaltlich angenommen und hat dazu in Pkt. 1 der Annahmeerklärung festgehalten, dass dieses Abtretungsanbot an ihn gerichtet worden sei, weil Christine D den betreffenden Geschäftsanteil seit ihrem Erwerb treuhändig für Alfred K gehalten habe. Alfred K erklärt, nunmehr einen Wechsel in der Person des Treuhänders vornehmen zu wollen.

- Treuhandvertrag (Notariatsakt, 19. Jänner 1999):

Vertragsparteien dieses Treuhandvertrages sind Alfred K und Franz D. Gegenstand des Treuhandvertrages ist der Geschäftsanteil von Franz D, der einer Stammeinlage von S 375.000,00 entspricht.

Die Vertragsparteien haben erklärt, dass Franz D einen Teil des voran geführten Geschäftsanteiles, dem eine zu Gänze einbezahlte Stammeinlage von S 250.000,00 entspricht, nicht für eigene Rechnung erworben hat, sondern als Treuhänder für Alfred K.

Franz D hat sich als Treuhänder für sich und seine Erben und Rechtsnachfolger verpflichtet, über den Geschäftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung des Treugebers zu verfügen, alle ihm aufgrund dieses Geschäftsanteils zukommenden Anteile am reinen Gewinn der Bw. unverzüglich an den Treugeber auszuzahlen bzw. nach dessen Weisungen zu verwenden, bei Beschlussfassungen der Gesellschafter der Bw. nur entsprechend den ihm erteilten Aufträge des Treugebers sein Stimmrecht auszuüben und die ihm nach dem Gesetz und dem Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedschaftsrechte nur nach den dem Treugeber erteilten Weisungen unter Wahrung dessen Interessen auszuüben.

In Pkt. 5 bietet Franz D den Geschäftsanteil dem Alfred K oder einer von Alfred K namhaft zu machenden Person unentgeltlich zur Abtretung an.

An dieses Anbot ist Franz D während der ganzen Dauer der Treuhandschaft gebunden.

- Verschmelzungsvertrag (28. September 1998):

Mit Verschmelzungsvertrag (28. September 1998) ist das Vermögen der S-GmbH rückwirkend per 31. Dezember 1997 auf die Bw. übertragen worden. Lt. Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung (28. September 1998) haben sich die Beteiligungsverhältnisse durch die Verschmelzung der beiden Gesellschaften nicht geändert.

In der von amtswegen durchgeführten Berufungsverhandlung (6. Dezember 2004) ist vorgebracht worden:

Durch die Annahmeerklärung (19. Jänner 1999) haben sich die Gesellschaftsanteile von Franz D von 25% auf 50% erhöht. Anlässlich der Scheidung im Herbst 1999 ist festgestellt worden, dass Franz D 94,5% der Gesellschaftsanteile besitzt, Christine D 5,5%. Über die Anteile von Christine D ist im Jänner 2000 ein Treuhandvertrag abgeschlossen worden. Im Jänner 2000 ist über den, im 94,5%-Anteil von Franz D enthaltenen Anteil von Alfred K (iHv 50%) ein Treuhandvertrag abgeschlossen worden.

Auf Verlangen der Steuerberaterin wird folgende Wortmeldung in die Niederschrift aufgenommen:

"Die Aufteilung der Gesellschaftsanteile zwischen Herrn und Frau D hatte den wirtschaftlichen Grund, Frau D im Todesfall von Herrn D in einer wirtschaftlich gesicherten Position zu wissen. Das unwiderrufliche Anbot von Frau D an Herrn D sollte nach mündlicher Übereinkunft nur im Falle einer Ehescheidung angenommen werden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Bw. für das Mietobjekt in den Jahren 1995 – 2000 geleisteten Mietzahlungen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder verdeckte Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) sind.

Für die Jahre 1995 – 2000 erlassene Körperschaftsteuerbescheide, worin Mietzahlungen nicht als Betriebsausgaben sondern als verdeckte Ausschüttungen behandelt worden sind, hat die Bw. mit den Berufungen vom 27. September 2002 und 15. Juli 2004 angefochten.

Mit der Berufung (27. September 2002) hat die Bw. die vom Finanzamt Waidhofen/Thaya erlassenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 – 1999 und den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 angefochten; mit der Berufung (15. Juli 2004) den nach einer Verfahrenswiederaufnahme von Amtswegen vom Finanzamt Waldviertel erlassenen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000. Nicht angefochten hat die Bw. den Bescheid, mit dem der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 endgültig erklärt worden ist.

Über die für das Jahr 2000 erlassenen Körperschaftsteuerbescheide ist festzustellen:

Die Körperschaftsteuer 2000 ist mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamt Waidhofen/Thaya, der mit Bescheid vom 29. Jänner 2003 endgültig erklärt worden ist, und dem Bescheid des Finanzamtes Waldviertel festgesetzt worden.

Als zuletzt erlassener Bescheid ist der vom Finanzamt Waldviertel erlassene Körperschaftsteuerbescheid 2000 an die Stelle des vom Finanzamt Waidhofen/Thaya zunächst vorläufig erlassenen, später endgültig erklärten, Körperschaftsteuerbescheides 2000 getreten.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet (§ 274 BAO Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz [AbgRmRefG], BGBl I, 2002/97).

§ 274 BAO idF vor und nach dem AbgRmRef ist auf endgültige Bescheide anzuwenden, die gemäß § 200 Abs. 2 erster Satz BAO nach vorläufigen Bescheiden erlassen werden.

§ 274 BAO idF AbgRmRef ist auch auf neue Sachbescheide, die nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen ergehen, anzuwenden.

Im Berufungsfall hat die Neufassung von § 274 BAO durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz die Rechtswirkung, dass sich die Berufung (27. September 2002) gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2000 (8. August 2002) den Bescheid vom 29. Jänner 2003 und den Körperschaftsteuerbescheid 2000 (22. Juni 2004) richtet.

In der Sache "Mietzahlungen" hat der UFS entschieden: Die monatlichen Mietzahlungen sind keine Betriebsausgaben; sie sind verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, die zur Gänze Alfred K zuzurechnen sind.

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

Als Motiv für den Abschluss des Mietvertrages hat Alfred K die Einquartierung von Mitarbeitern der Bw. oder Geschäftsfreunden im Mietobjekt genannt; Franz D den von der V-GmbH ausgeübten Druck zur Bereitstellung eines Lagers im Nahbereich ihres Betriebsstandortes.

Die Verwendung als Gästehaus wäre eine nahe liegende Verwendung gewesen, da sich das Mietobjekt in einer Wohngegend befindet und - als ehemaliges Schulgebäude - auch vor dem geplanten und ab 1999 durchgeführten Umbau als Beherbergungsbetrieb geeignet gewesen wäre; als Motiv für den Abschluss des Mietvertrages scheidet die Einquartierung von Mitarbeitern der Bw. oder Geschäftsfreunden jedoch aus. Dies deshalb, weil das Motiv – Einquartierung von Mitarbeitern der Bw. oder Geschäftsfreunden – von Alfred K genannt wird.

Alfred K und seine Ehegattin sind die Miteigentümer des Mietobjektes und sind als dessen Vermieter die Vertragspartner der Bw. gewesen. Der Mietvertrag enthält keine Vereinbarung über den Verwendungszweck des Mietobjektes; die Motive für den Vertragsabschluss werden darin auch nicht genannt: Alfred K konnte einen Verwendungszweck "Einquartierung von Mitarbeitern der Bw. oder Geschäftsfreunden" nicht dem Mietvertrag entnehmen.

Alfred K hat bei seiner Vernehmung (8. Oktober 2001) ausgesagt, er habe seinen Einfluss auf die Geschäftsführung der Bw. nicht geltend gemacht. Kein Geltendmachen seines Einflusses bedeutet idF, dass Alfred K in die Entscheidungsfindungsprozesse in der Bw. nicht eingebun-

den gewesen ist und dass er deshalb nicht wissen konnte, warum die Bw. den Mietvertrag abgeschlossen hat.

Das von Alfred K genannte Motiv ist in keinem der vorgelegten Belege dokumentiert und wird vom Geschäftsführer der Bw. nicht bestätigt: Franz D hat in der mündlichen Verhandlung (6. Dezember 2004) im Gegenteil ausgesagt, die Bw. habe die Einquartierung von Mitarbeitern oder Geschäftsfreunden im Mietobjekt nicht geplant.

Der Aussage von Franz D ist größeres Gewicht beizumessen als der Aussage von Alfred K, denn im Gegensatz zu Alfred K ist Franz D als Geschäftsführer der Bw. an den Entscheidungsfindungsprozessen in der Bw. maßgeblich beteiligt gewesen und musste deshalb wissen, warum die Bw. den Mietvertrag abgeschlossen hat.

Ein anderes Motiv für den Abschluss und für die Aufrechterhaltung des Mietvertrages als den von der V-GmbH ausgeübten Druck hat Franz D nicht genannt.

Ausgehend von der Aussage von Franz D entscheidet der UFS darüber, ob das von Franz D genannte Motiv – von der V-GmbH ausgeübter Druck – einen betrieblichen Anlass für die Mietzahlungen an Alfred K darstellt.

Ein von einem Anderen ausgeübter Druck stellt einen betrieblichen Anlass für eine Ausgabe dar, wenn dieser Druck dazu geeignet ist, ein bestimmtes Verhalten auszulösen, eine bestimmte Handlung herbei zu führen oder eine Unterlassung zu bewirken.

Die Bw. hat im April 1995 einen Mietvertrag abgeschlossen und hat diesen Mietvertrag bis Ende Juni 2002 aufrecht erhalten; das Mietobjekt befindet sich in geografischer Nähe des Betriebsstandortes der V-GmbH: Abschluss und Aufrechterhalten eines Mietvertrages für ein Mietobjekt in geografischer Nähe des Betriebsstandortes der V-GmbH sind im Ergebnis jene Handlungen, deren Ausführung die V-GmbH durch Anwendung von Druckmitteln herbei geführt haben soll.

Dass die Bw. den Mietvertrag mit Alfred K und Anneliese K abgeschlossen hat und dass sie den Mietvertrag erst Ende Juni 2002 gekündigt hat spricht deshalb für ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH.

Abschluss des Mietvertrages und dessen Aufrechterhaltung über einen relativ langen Zeitraum sind die einzigen für ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH sprechender Indizien; es sind auch Indizien vorhanden, die dafür sprechen, dass die V-GmbH die Bw. nicht erfolgreich unter Druck gesetzt haben kann:

Erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH setzt ein zu diesem Zweck geeignetes Druckmittel voraus.

Zum Druckausüben geeignete Mittel sind bspw. Verträge; die im Berufungsfall für ein erfolgreiches Druckausüben in Frage kommenden Verträge sind die Lieferverträge, die die Bw. mit der V-GmbH abgeschlossen hat, und der Mietvertrag (10. April 1995).

a.) Lieferverträge:

Die Bereitstellung eines Lagers im Nahebereich des Betriebsstandortes der V-GmbH ist – lt. Aussage des Geschäftsführers der Bw. – bis 11. März 2002 nicht Vertragsbestandteil der Lieferverträge gewesen:

Wird die Bereitstellung eines Lagers nicht vertraglich vereinbart, begeht ein Vertragspartner keine Vertragsverletzung, wenn er kein Lager bereit stellt und der andere Vertragspartner hat keine zivilrechtlichen Möglichkeiten, seine Forderung nach Bereitstellung eines Lagers durchzusetzen. Auf vertraglichen Vereinbarungen basierenden Druck konnte die V-GmbH nicht erfolgreich ausüben.

Nach dem 11. März 2002 hat die Umstellung der Lagerhaltung auf die Just-in-time Lager am Werkstandort der V-GmbH statt gefunden; dass die Lieferanten der V-GmbH ein Lager in Betriebsstandortnähe der V-GmbH errichten, ist nach Errichtung der Just-in-time Lager nicht notwendig gewesen. Besteht keine Notwendigkeit zur Errichtung eines Lagers durch den/die Lieferanten, kann die V-GmbH auch nicht erfolgreich Druck auf die Bw. ausüben, ein derartiges Lager bereitzustellen.

Der Einwand - der Mietvertrag habe erst nach der Umstellung der Lagerhaltung auf die Just-in-time Lager am Werkstandort der V-GmbH gelöst werden können; davor sei das Risiko des Verlustes des Hauptkunden zu groß gewesen – hat den UFS nicht von einem erfolgreichen Unterdrucksetzen durch die V-GmbH überzeugt:

Die Bw. hätte den Verlust ihres Hauptkunden riskiert, wenn sie die vereinbarten Lieferzeiten nicht einhalten hätte können. Die Bw. wäre gezwungen gewesen, ein Lager in Betriebsstandortnähe der V-GmbH einzurichten, wenn sie ohne ein Lager in Betriebsstandortnähe der V-GmbH nicht termingerecht hätte liefern können. Erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH wegen termingerechter Lieferungen hätte deshalb zu dem Ergebnis führen müssen, dass Aluminiumgranulate im Mietobjekt gelagert werden. Tatsächlich sind während der gesamten Mietdauer keine Aluminiumgranulate im Mietobjekt gelagert worden.

Obwohl die Bw. während der gesamten Mietdauer das in geografischer Nähe zum Betriebsstandort ihres Hauptkunden V-GmbH gelegene Lager nicht verwendet hat; konnte sie termingerecht liefern und hat ihren Hauptkunden nicht verloren.

Ist die Bw. in Stande, termingerecht zu liefern ohne die Aluminiumgranulate in Betriebsstandortnähe zur V-GmbH zu lagern, kann die V-GmbH bestehende Lieferverträge nicht wegen verspäteter Lieferungen aufkündigen und hat auch keinen nachvollziehbaren Grund dafür, bestehende, auslaufende, Lieferverträge nicht zu verlängern bzw. neue Lieferverträge nicht abzuschließen.

Um den von der V-GmbH ausgeübten Druck nachzuweisen, hat die Bw. in der mündlichen Verhandlung das Telefax vom 5. März 2004 vorgelegt.

In diesem Telefax steht: "*... wir erlauben uns Ihnen die gestern gefällte Entscheidung über die Lagerführung in unserem Werk ... bekannt zu geben. Es wird ab dem 2. Quartal/2004 kein Konsignationslager und kein Just-in time-Lager mehr geben. Die Lagerführung wird so wie in der Vergangenheit durchgeführt ...*".

Nach seinem Inhalt nimmt dieses Telefax auf die Lagerhaltung ab einem nach dem Streitzeitraum beginnenden Zeitraum Bezug; die in der Vergangenheit (und damit auch die im Streitzeitraum) praktizierte Art der Lagerhaltung wird darin nicht beschrieben.

Die nach den Streitjahren praktizierte Art der Lagerhaltung ist für die Streitjahre irrelevant: Als Nachweis für einen in den Streitjahren erfolgreich ausgeübten Druck auf die Bw. ist dieses Telefax nicht geeignet.

b.) Mietvertrag:

Franz D hat bei seiner Vernehmung (29. Jänner 2002) ausgesagt, dass die Bw. die Mietzahlungen entrichtet und den Mietvertrag nicht gekündigt habe, weil sich Franz D an den Mietvertrag für 10 Jahre gebunden gefühlt habe. Seine Aussage vom 29. Jänner 2002 – er habe sich an den Mietvertrag für 10 Jahre gebunden gefühlt - hat Franz D in der mündlichen Verhandlung nicht aufrecht erhalten, er hat im Gegenteil ausgesagt, er habe sich an den Mietvertrag nicht für 10 Jahre gebunden gefühlt.

Die Aussagen vom 28. Jänner 2002 und 6. Dezember 2004 widersprechen sich; für den UFS stellt sich die Frage, welche der beiden Aussagen wahrheitsgemäß erfolgt ist.

Für den UFS denkbar ist ein "Sich gebunden fühlen" von Franz D an Vereinbarungen im Mietvertrag. Der Mietvertrag enthält aber keine Vertragspunkte, die eine 10-jährige Bindung der Bw. an den Mietvertrag bewirken:

Die Vertragsparteien haben vereinbart, dass das Mietverhältnis von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer dreimonatigen Aufkündigungsfrist zu Monatsende schriftlich aufgekündigt werden kann. Eine Kündigung des Mietvertrages – und darauf hat auch die Bw. hingewiesen – ist jederzeit möglich gewesen; es musste nur eine dreimonatige Kündigungsfrist eingehalten werden.

Die Vertragsparteien haben auch vereinbart, dass die Vermieter auf ihr Kündigungsrecht auf die Dauer von 10 Jahren (= bis 31. März 2004) verzichten, wenn die Mieterin die in diesem Vertrag übernommenen Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt.

Für die rechtliche Beurteilung ist dieser Kündigungsverzicht ohne Bedeutung. Dies deshalb, weil diesen Kündigungsverzicht nicht die Bw. sondern die Vermieter geleistet haben. Die Vermieter und nicht die Bw. sind folglich Diejenigen, die an den Mietvertrag gebunden gewesen sind, solange die Bw. ihren vertraglichen Verpflichtungen nachkommt.

Die Bw. selbst hat keinen Kündigungsverzicht geleistet; einer Kündigung des Mietvertrages vor Ablauf von 10 Jahren nach Vertragsabschluss hat ein rechtliches Hindernis nicht entgegen gestanden; die Bw. ist nur an die im Vertrag vereinbarte dreimonatige Kündigungsfrist – zivilrechtlich – gebunden gewesen. Erfolgreiches Unterdrucksetzen mittels vertraglich vereinbarten Kündigungsverzicht der Bw. für die Dauer von 10 Jahren scheidet aus.

Hätte die V-GmbH erfolgreich Druck auf die Bw. ausgeübt, damit die Bw. ein Lager im Nahbereich des Betriebsstandortes der V-GmbH bereit stellt, wäre die Suche nach einem, zur Lagerung der Aluminiumgranulate geeigneten, Lager ein vordringlich zu einem Abschluss zu bringendes Projekt der Bw. gewesen:

Nach eigener Aussage hat Franz D um das Jahr 1993 mit der Suche nach einem, in Betriebsstandortnähe zur V-GmbH gelegenen, zur Lagerung von Aluminiumgranulaten geeigneten, Objekt begonnen; beendet hat Franz D seine Suche vor dem Abschluss des Mietvertrages (= im ersten Quartal des Jahres 1995). Eine Zeitspanne von mehr als einem Jahr zwischen Beginn und Ende der Suche nach einem, zur Lagerung von Aluminiumgranulaten geeigneten, Objekt spricht gegen ein vordringlich zu einem Abschluss zu bringendes Projekt der Bw. und gegen ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH.

Hätte die V-GmbH erfolgreich Druck auf die Bw. ausgeübt, damit ein Lager im Nahbereich ihres Betriebsstandortes bereit steht, hätte die Bw. Inserate geschaltet und/oder einen Immobilienmakler mit der Suche nach einem Lagerplatz beauftragt:

Die Bw. hat keine Inserate geschaltet und hat keine Makler mit der Suche nach einem Lagerplatz beauftragt; Franz D ist bei dieser Suche auf sich gestellt gewesen. Die Auftragsvergabe an eine Person spricht gegen ein vordringlich zu einem Abschluss zu bringendes Projekt der Bw. und gegen ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH.

Erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH hätte bewirkt, dass die Bw. vor dem Abschluss des Mietvertrages bei den zuständigen Behörden nachgefragt hätte, ob Bau- und Gewerberecht eine Lagerung von Aluminiumgranulaten im Mietobjekt erlauben oder verbieten:

Vor Abschluss des Mietvertrages hat die Bw. keine Auskünfte darüber eingeholt, ob Bau- und Gewerberecht eine Lagerung von Aluminiumgranulaten im Mietobjekt erlauben oder verbieten. Das zum Beweis der Eignung des Mietobjektes zur Lagerung von Aluminiumgranulaten vorgelegte Schreiben des Bürgermeisters ist mit 22. November 2004 datiert.

Davon abgesehen ist dieses Schreiben kein für sondern ein gegen die Eignung des Mietobjektes zur Lagerung von Aluminiumgranulaten sprechendes Beweismittel:

In diesem Schreiben ist die Rede davon, "*... dass die Grundstücke ... im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan schon länger als Kerngebiet ausgewiesen sind und dort auch Gebäude für Handels- und Dienstleistungsbetriebe möglich sind. Bezüglich des ehemaligen Gebäudes ... wäre daher eine Lagerung von Materialien (z.B. Aluminiumgranulat) möglich gewesen ... Für eine derartige Widmungsänderung wäre eine bau- bzw. gewerberechtliche Bewilligung erforderlich gewesen.*"

Von seinem Inhalt her gesehen ist dieses Schreiben keine Bestätigung der Eignung des Mietobjektes zur Lagerung von Aluminiumgranulaten, dieses Schreiben enthält eine Kurzfassung der für die Lagerung von Produkten in einem bestimmten Gebiet geltenden Rechtslage. Nach dieser Rechtslage sind bau- und gewerberechtliche Bewilligungen erforderlich, um eine Widmungsänderung der Liegenschaft, auf der sich das Mietobjekt befindet, durchzuführen. D.h: Vor einer Widmungsänderung ist die Lagerung von Aluminiumgranulaten auf dieser Liegenschaft verboten, nach einer Widmungsänderung ist sie erlaubt.

Bau- und gewerberechtliche Bewilligungen sind nicht vorhanden, folglich ist die Liegenschaft auch nicht umgewidmet worden: Das Schreiben des Bürgermeisters ist in Wirklichkeit ein gegen die Eignung des Mietobjektes zur Lagerung von Aluminiumgranulaten sprechendes Beweismittel.

Erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH hätte zu dem Ergebnis führen müssen, dass die Bw. ein Lager bereits stellt, das so groß ist, dass die zu lagernde Menge dort auch gelagert werden kann:

Der Argumentationslinie der Bw. folgend sind die Abgabenbehörden bis zur mündlichen Verhandlung von einer geplanten Lagerung der Aluminiumgranulate im Erdgeschoß und im ersten Stock ausgegangen.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindet sich ein Prospekt der Bw., worin u.a. die Big Bags abgebildet sind, in denen das Aluminiumgranulat gelagert wird. Auf dem im Prospekt abgebildeten Big Bag steht: "AL-Granalien 1.250 kg Inhalt"; d.h. ein mit Aluminiumgranulat gefüllter Big Bag ist 1.250 kg schwer und folglich ein ohne technische Hilfsmittel nicht transportierbarer Gegenstand. Ein Lift ist im Mietobjekt nicht vorhanden gewesen; ohne Hebegeräte hätten die Big Bags nicht in den ersten Stock transportiert werden können.

Aus dem Nichtvorhandensein von entsprechenden Hebegeräte hat das Finanzamt damals richtigerweise geschlossen, die Bw. beabsichtige nicht, in diesem Gebäude Aluminiumgranulat zu lagern.

In der mündlichen Verhandlung hat der Geschäftsführer ausgesagt, dass die monatliche Liefermenge der für die V-GmbH bestimmten Aluminiumgranulate 200 – 250 Tonnen betrage und dass diese 200 – 250 Tonnen im Erdgeschoß gelagert werden können.

Ist in dem Mietobjekt nur die Liefermenge für einen Monat einzulagern, kann diese Liefermenge im Erdgeschoß eingelagert werden; idF wäre das Gebäude auch ohne Hebegeräte zur Lagerung der Aluminiumgranulate geeignet gewesen.

Von der Bw. vorgelegte Schreiben haben den UFS davon überzeugt, dass in einem, von der Bw. bereitzustellenden Lager nicht nur die Liefermenge für einen Monat eingelagert werden sollte:

In der mündlichen Verhandlung hat der Geschäftsführer – zum Beweis dafür, dass die Lagerung der für die V-GmbH bestimmten Aluminiumgranulate auf dem Gelände der D-GmbH nicht möglich gewesen ist – das Schreiben (18. November 2004) vorgelegt. In diesem Schreiben ist die Rede von einer Anfrage der Bw. betreffend einer "*dauerhaften Einlagerung von Alu-Granalien*" und von einer "*von Anfang an*" (= von Anfang 1990 an) getroffenen Vereinbarung der Gesellschafter, "*nur Einlagerungen, die mit einer möglichst hohen Umschlagsmöglichkeit verbunden sind, durchzuführen*".

Eine kurzfristige Einlagerung und damit eine hohe Umschlagsmöglichkeit würde die Einlagerung der Liefermenge für jeweils einen Monat garantieren: Dass die Bw. kein Aluminiumgranulat bei der D-GmbH gelagert hat bzw. dass die D-GmbH die dauerhafte Einlagerung von Aluminiumgranulaten wegen Platzmangels abgelehnt hat, ist nur dadurch erklärbar, dass mehr Aluminiumgranulat eingelagert werden sollte, als die Liefermenge für einen Monat.

Wie bereits ausgeführt, konnte die Bw. die Liefermenge für einen Monat im Erdgeschoß des Mietobjektes unterbringen; die Liefermenge für einen weiteren Monat hätte die Bw. im ersten Stock unterbringen können. Technisch durchführbar wäre die Lagerung im ersten Stock gewesen, wenn die Bw. die für den Transport der Big Bags in den ersten Stock erforderlichen Hebegeräte aufgestellt hätte; die Liefermenge für mehr als drei Monate hätte die Bw. in dem Gebäude auch dann nicht unterbringen können, wenn sie Hebegeräte aufgestellt hätte.

Für den UFS spricht das Schreiben (18. November 2004) dafür, dass nicht die Lagerung der Liefermenge für einen Monat, sondern die Lagerung der Liefermenge für mehr als einen Monat geplant gewesen ist: Dieses Schreiben und die nicht aufgestellten Hebegeräte sind Indizien dafür, dass das Mietobjekt – von der einzulagernden Menge her gesehen - nicht zur Lagerung von Aluminiumgranulaten geeignet gewesen ist.

Der Abschluss und die Aufrechterhaltung eines Mietvertrages für ein - von der zur lagernden Menge her gesehen - zur Lagerung von Aluminiumgranulaten nicht geeignetes Objekt spricht gegen ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH.

Nach dieser Sach- und Beweislage sprechen mehr Indizien gegen ein erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH als dafür.

Die für die Beurteilung der Betriebsausgabeneigenschaft der Mietzahlungen maßgebliche Sachfrage – Ist die Bw. von der V-GmbH erfolgreich unter Druck gesetzt worden oder nicht - ist eine auf der Beweisebene zu lösende Sachfrage. Die Version, für die die Mehrzahl der vorhandenen Indizien spricht, ist als erwiesen anzunehmen.

Im Berufungsfall ist als erwiesen anzusehen, dass die Bw. den Mietvertrag nicht abgeschlossen bzw. erst am 30. Juni 2002 gekündigt hat, weil sie von der V-GmbH erfolgreich unter Druck gesetzt worden ist.

Ohne erfolgreiches Unterdrucksetzen durch die V-GmbH sind die Mietzahlungen nicht betrieblich veranlasst, sie sind keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988.

Die Mietzahlungen sind verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG:

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbare Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die, an einer Körperschaft (hier: Gesellschaft mit beschränkter Haftung) unmittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte führen oder aber eine Vermögensvermehrung verhindern und die Dritten, dieser Körperschaft fremd gegenüber stehenden Personen nicht gewährt werden.

Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind eine Eigentumsbeziehung des Empfängers der Zuwendung zur auszahlenden Gesellschaft, das objektive Tatbild der Einkommensminderung bei der Gesellschaft und das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensverteilung.

Das objektive Tatbild der Einkommensminderung bei der Gesellschaft und das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensverteilung sind bei den Mietzahlungen erfüllt:

Rechtsgrundlage für die Mietzahlungen ist der Mietvertrag (10. April 1995) gewesen, den die Bw. mit den beiden Miteigentümern des Mietobjektes (Alfred K und Anneliese K) abgeschlossen hat; in diesem Vertrag sind monatlich zu entrichtende Mietzahlungen vereinbart worden.

Lt. Telefonat/mündliche Verhandlung sind die Mietzahlungen auf ein sog. "Familienkonto" von Alfred K und Anneliese K geflossen.

Alfred K ist als Gesellschafter der Bw. Anteilseigentümer der Bw.; seine Gesellschaftsanteile und die Treuhandverträge machen ihn zu einer, der Bw. nahe stehenden Person. Anneliese K ist nicht Gesellschafterin der Bw., sie hat keine Gesellschaftsanteile, die sie zu einer, der Bw. nahe stehenden Person machen.

Da die Mietzahlungen auf ein sog. "Familienkonto" von Alfred K und Anneliese K geflossen sind, sind sie auf eine Konto geflossen, dessen Verfügungsberechtigte ein Gesellschafter der Bw. und eine Nichtgesellschafterin sind.

Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind die Gesellschafter Diejenigen, die zu einer verdeckten Ausschüttung Anlass geben können.

Eine Nahebeziehung zum Eigentümer kann sich nicht nur aus geschäftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen ergeben, sondern auch aus familiären, verwandtschaftlichen oder freundschaftlichen Gründen: Als seine Ehegattin ist Anneliese K eine, einem Anteilseigentümer bzw. Treugeber nahe stehende, Person.

Dass die Bw. die Mietzahlungen auf ein Konto überwiesen hat, auf das die Nichtgesellschafterin Anneliese K Zugriff hat, fällt unter den Tatbestand "*Empfangen von Vorteilen von einer Ge-*

sellschaft, die nur durch die Eigentümereigenschaft einer anderen Person begründbar und verursacht sind".

Ob die Nichtgesellschafterin Anneliese K unmittelbar Vorteilsbezieher gewesen ist oder nicht, ist lt. *Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler*, KStG 1988, § 8, Anm. 15, für den Ausschüttungstatbestand nicht von Bedeutung. Empfangen Nichtgesellschafter unmittelbar Vorteile von einer Gesellschaft, die nur durch die Eigentümereigenschaft einer anderen Person begründbar und verursacht sind (dem Eigentümer nahe stehende Personen), ist der Ausschüttungstatbestand ebenfalls denkbar.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass Anneliese K keine unmittelbare Vorteilsbezieherin gewesen ist.

Dass diese Annahme zutreffend ist, ergibt sich indirekt aus der Aussage von Alfred K. Alfred K hat bei seiner Vernehmung die Ich-Form verwendet, wenn er auf den Mietvertrag bzw. die Mietzahlungen angesprochen worden ist: Bspw. hat Alfred K ausgesagt: "*Die laufenden Mietzahlungen stellen ... Zuwendungen ... an mich ...*" dar und nicht "*Die laufenden Mietzahlungen stellen ... Zuwendungen ... an meine Ehegattin und mich ...*" dar.

Dass Alfred K Hälfteigentümer des Mietobjektes ist und dass im Mietvertrag Alfred K und Anneliese K als Vermieter genannt werden, ist kein Ausschlussgrund für eine Zurechnung der gesamten Mietzahlungen bei Alfred K: Im Mietvertrag (10. April 1995) ist nicht vereinbart worden, dass die Monatsmiete je zur Hälfte an Alfred K und an Anneliese K zu zahlen ist.

Nach dieser Sachlage ist wahrscheinlicher, dass die Bw. die Mietzahlungen zur Gänze Alfred K zuwenden wollte und auch zugewendet hat, als dass die Mietzahlungen je zur Hälfte an Alfred K und seine Ehegattin geflossen sind.

Nach ständiger Rechtssprechung genügt es, von mehreren Möglichen jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten wahrscheinlicher ist (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar, 2. überarb. und erw. Auflage, § 167, Tz 8).

Für den UFS ist erwiesen, dass Alfred K als Derjenige anzusehen ist, dem die Bw. die gesamten Mietzahlungen zuwenden wollte und auch zugewendet hat. Alfred K ist – ungeachtet des Umstandes, dass die Mietzahlungen auf ein Familienkonto geflossen sind - als Empfänger einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der gesamten Mietzahlungen zu erfassen.

Dass diese Zahlungen auf ein Familienkonto geflossen sind und deshalb auch von seiner über das Konto verfügungsberechtigten Ehegattin abgehoben werden konnten, stellt eine Zurverfügungstellung (= Weitergabe) an eine nicht an der Gesellschaft beteiligte Person dar. Diese

Zurverfügungstellung bzw. Weitergabe ist eine ertragsteuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung.

Mit seiner Aussage (29. Jänner 2002) – sie lautet: "*Mietzahlungen werden in der vereinbarten Höhe bis dato bezahlt*" - hat Franz D bestätigt, dass bei der Bw. eine monatliche Einkommensminderung in Höhe der im Mietvertrag (10. April 1995) vereinbarten Mietzinse statt gefunden hat.

Die hier vorliegende Fallkonstellation – der Betriebsleiter des Hauptkunden einer Gesellschaft ist ihr Gesellschafter; diese Gesellschaft schließt mit ihrem Gesellschafter einen Mietvertrag über ein von diesem Gesellschafter und seiner Ehegattin unmittelbar vor dem Abschluss des Mietvertrages erworbenes Objekt ab – spricht dafür, dass die Bw. diesen Mietvertrag mit einer zur Bw. fremden Person nicht abgeschlossen hätte.

Ohne Einverständnis von Franz D hätte die Bw. die Mietzahlungen nicht auf das Familienkonto von Alfred K und Anneliese K überwiesen.

Franz D ist Derjenige, der für die Bw. auftritt und für sie entscheidet; seine Handlungen und Entscheidungen sind der Bw. zuzurechnen. Die Auszahlung der Mietzinse sind der Bw. zurechenbare Handlungen. Die Bw. hatte demzufolge Kenntnis von den Mietzahlungen, wollte diese Mietzahlungen Alfred K zuwenden, obwohl sie keine Verwendung für das Mietobjekt hatte.

Dass die Mietzahlungen nicht betrieblich veranlasste Zuwendungen sind, ist nicht ohne weiteres erkennbar gewesen; dass die Mietzahlungen eine Vorteilsgewährung an eine, der Bw. nahe stehende Person gewesen ist, ist das Ergebnis eines Beweisverfahrens.

Das Berufungsbegehren, die Mietzahlungen nicht als verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu behandeln, ist abzuweisen.

Wien, 12. Jänner 2005

Die Referentin:

Mag. Eva-Maria Kirchschrager