



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. N. Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberatungsgesellschaft, XXXX Wien, A-Gasse 8, vom 6. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Ulrike Strasser, vom 1. August 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Kommanditgesellschaft in der Beherbergungsbranche.

An der Bw. waren - neben der als bloße Arbeitsgesellschafterin fungierenden Komplementär-GmbH - zunächst mit 50 % B. und mit je 25 % E. und D. als Kommanditisten beteiligt. Die Jahresabschlüsse werden zum 31. März des jeweiligen Jahres erstellt. Die Bw. hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, der Bilanzstichtag ist der 31. März des jeweiligen Jahres.

Mit Einantwortungsurkunde vom 12. September 2000 ging die Kommanditbeteiligung von B. auf C. über; die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 25. Jänner 2001. D., welcher ebenso wie E. mit 25 % als Kommanditist beteiligt war, kündigte die Gesellschaft zum 31. März 2000 auf, woraufhin seine Mitgesellschafterin E. und C. von ihrem gesellschaftsvertraglichen Aufgriffsrecht Gebrauch machten und seinen Kommanditanteil im Verhältnis ihrer eigenen Kommanditanteile mit Wirksamkeit ab 1. April 2001 übernahmen; eine Erhöhung der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme unterblieb.

Am 14. Juni 2002 wurde der Übergang des 25%-igen Kommanditanteils des D. durch Eintragung eines Anteils von 8,33 % auf E. und eines Anteils von 16,67 % auf C. im

Firmenbuch eingetragen. Damit waren nunmehr C. mit 66,67 % (50 % Übernahme von B., 16,67 % Übernahme von D.) und E. mit 33,33 % (25 % „Altbeteiligung“; 8,33 % Übernahme von D.) an der Bw. beteiligt.

Zugleich mit den Beteiligungsverhältnissen an der Bw. wurden die analogen Beteiligungsverhältnisse an der Komplementär-GmbH geändert. Im Firmenbuch wurde die Übertragung des 50%-igen Geschäftsanteils von B. an C. am 8. November 2000, jene des 25%-igen Geschäftsanteils von D. zu einem Drittel (entsprechend einer Stammeinlage von S 42.500) an E. und zu zwei Dritteln (entsprechend einer Stammeinlage von S 85.000) an C. am 14. Juni 2002 eingetragen.

Mit den Jahresabschlüssen „2000/2001“, „2001/2002“ und „2002/2003“ wurde unter der Position „sonstige Rückstellungen“ eine Rückstellung für eine „Mieterhöhung F.“ in Höhe von S 810.000 für den Zeitraum „2000/2001“ sowie € 58.865 in jedem einzelnen der darauf folgenden Streit(wirtschafts)jahre offen gelegt. In Streit steht die Zulässigkeit der Bildung dieser Rückstellung (gem. § 9 Abs. 1 Z 3 in Verbindung mit Abs. 3 EStG) in den Jahren 2001 bis 2003.

Im Gefolge einer Außenprüfung, deren Gegenstand u. a. die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns für die Jahre 2001 bis 2005 war, verneinte die Bp die Zulässigkeit der Bildung der in Rede stehenden Rückstellung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 11. Juli 2007 mit der Begründung, dass es sich gegebenenfalls um eine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit handle, die nur nach Maßgabe des § 9 Abs. 3 EStG 1988 gebildet werden „könnte“. Für solche Verpflichtungen sei die Bildung einer Rückstellung nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden könnten, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernstlich zu rechnen sei.

Die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme reiche steuerrechtlich nicht aus. Der Abgabepflichtige müsse vielmehr entweder ausdrücklich mit einer Inanspruchnahme konfrontiert werden, oder selbst Schritte gesetzt haben, die eine schriftliche Inanspruchnahme im Einzelfall erübrigen. Die Gründe für eine künftige Inanspruchnahme müssten wichtiger sein als jene Gründe, die dagegen sprechen. Dies sei nach objektiv erkennbaren Tatsachen zu beurteilen. Im gegenständlichen Fall sei eine tatsächliche Inanspruchnahme nicht einmal behauptet worden. Es werde lediglich auf die mietrechtliche Situation hingewiesen, aus der sich ergeben solle, dass mit einer Inanspruchnahme gerechnet werden könne.

Gegen die Rechtsmeinung des Finanzamts wandte der steuerliche Vertreter der Bw. in der Berufung gegen die auf der Grundlage des obigen Berichts gem. § 150 BAO/Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 11. Juli 2007 ergangenen Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2003 ein, dass der Bw. sein

Unternehmen, nämlich ein Hotel in gemieteten Räumlichkeiten in 0000 Wien, A-Str. 99-99 betreibe, die im Eigentum des Bundes stehen und - den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend - von der B-Immobiliengesellschaft (im folgenden kurz „F.“) verwaltet würden. Durch den Übergang von 75 % der Anteilsrechte an der Bw. und an der Komplementär - GmbH sei der Tatbestand des § 12 a Abs. 3 MRG verwirklicht, weil sich durch den Übergang der Mehrheit der Anteilsrechte beim Bw. und bei der Komplementär - GmbH die wirtschaftlichen und rechtlichen Einflussmöglichkeiten am Bw. als unternehmerisch tätiger eingetragener Personengesellschaft entscheidend geändert hätten; dabei sei es unerheblich, dass - wie die zitierte Gesetzesnorm ausdrücklich festlege - die entscheidende Änderung nicht auf einmal, sondern in „zwei Schritten“ (Übergang der Kommanditbeteiligung der B. einerseits, des D. andererseits) geschehen sei.

Aufgrund dieser entscheidenden Änderung der rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten beim Bw. sei die F. unter Bedachtnahme auf § 12 a Abs. 2 MRG ab 1. April 2000 (dem Zeitpunkt der Verwirklichung dieser entscheidenden Änderung) berechtigt, den Hauptmietzins hinsichtlich der vom Bw. gemieteten Räumlichkeiten auf einen angemessenen Hauptmietzins im Sinn vom § 16 Abs. 1 MRG anzuheben. Der Bw. miete insgesamt 2.248,50 m², wobei der Mietzins zum relevanten Stichtag (1. April 2000) durchschnittlich S 29,98/m² zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer betragen habe. Für die mietgegenständlichen Räumlichkeiten betrage der angemessene Mietzins im Sinn von § 16 Abs. 1 MRG zumindest das Doppelte, sohin S 60/m² zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer.

Sohin sei eine Mietzinsnachforderung von gerundet S 810.000 (Berechnung: 2.248,50 m² mal S 30,00 Mietzinsanhebung/m² mal 12 Monate) pro Jahr ab 1. April 2000 zu befürchten, welche für den Zeitraum von April 2000 bis März 2001 im Jahresabschluss zum 31. März 2001, für den Zeitraum von April 2001 bis März 2002 im Jahresabschluss zum 31. März 2002 und schließlich für den Zeitraum von April 2002 bis März 2003 im Jahresabschluss zum 31. März 2003 durch die Bildung der streitverfangenen Rückstellung berücksichtigt worden sei.

Da die F. jedoch - und zwar bis zum heutigen Tage - von ihrem gesetzlichen Recht, die beschriebene Anhebung des Hauptmietzinses zu verlangen, nicht Gebrauch gemacht habe, sei in Ansehung der für Mietzinsforderungen nach den gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung kommenden dreijährigen Verjährungsfrist im Jahresabschluss zum 31. März 2004 die Rückstellung für das Geschäftsjahr 2000/01 aufgelöst, zugleich aber die Neudotation einer Rückstellung in derselben Höhe für den Zeitraum vom April 2003 bis März 2004 vorgenommen worden, sodass sich im Jahresabschluss zum 31. März 2004 keine erfolgsmäßigen Auswirkungen mehr ergeben hätten. In analoger Weise sei auch bei der Erstellung der

Jahresabschlüsse zum 31. März 2005 und 2006 vorgegangen worden (Auflösung der Rückstellung für das „älteste“, jeweils verjährte Jahr bei gleichzeitiger Neudotation einer Rückstellung für das jahresabschlussgegenständliche Jahr in derselben Höhe).

In rechtlicher Hinsicht würden die angefochtenen Bescheide die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung dem Grunde nach im Wesentlichen mit der – offenbar aus Punkt 2.2. des sogenannten „Rückstellungserlasses“ des BMF (AÖF 1995/125) bzw. Rz 3316 EStR 2000 [die eine analoge Regelung enthalten] abgeleiteten – Begründung verneinen: Es sei notwendige Voraussetzung für die Dotation einer Rückstellung im Sinn vom § 9 Abs. 1 Z 3 i. V. m. Abs. 3 EStG, dass der Abgabepflichtige bereits ausdrücklich mit der Inanspruchnahme konfrontiert worden sei oder selbst Schritte gesetzt habe, die eine schriftliche Inanspruchnahme im Einzelfall erübrigen würden. Vorliegendenfalls sei aber eine Inanspruchnahme, sohin eine Geltendmachung des Mietzinserhöhungsanspruches seitens der F. - wie außer Streit stehe - bis dato nicht erfolgt, was eben die Zulässigkeit der Bildung der streitverfangenen Rückstellung ausschließe.

Diese in den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck kommende Ansicht sei rechtsirrig, weil die zitierte Erlassmeinung in der gesetzlichen Bestimmung des § 9 Abs. 3 EStG, wonach die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dann zulässig sei, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden könnten, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei, keine Deckung finde. Es sei mithin nach den gesetzlichen Bestimmungen – entgegen der zitierten Erlassmeinung – für die Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung nicht erforderlich, dass der Abgabepflichtige bereits konkret mit der Inanspruchnahme seitens eines Dritten konfrontiert worden sei; entgegen der zitierten Erlassmeinung ergebe sich aus § 9 Abs. 3 2. Satz EStG idG SteuerreformG 1993 keine „Verschärfung“ der zuvor bestanden habenden Rechtslage; durch diese Norm würden lediglich die schon bis dahin bestanden habenden Grundsätze der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zusammengefasst (vgl. so auch ausdrücklich Doralt, Einkommen-steuergesetz - Kommentar, 4. Auflage (2000 ff) § 9 Rz 30/1 mwN).

Vorliegendenfalls habe der Bw. mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit, sohin mit einer Geltendmachung des Mietzinserhöhungsanspruches (soweit dieser noch nicht verjährt sei) seitens der F. ernsthaft rechnen müssen - und müsse dies aus folgenden Gründen weiterhin (tun):

-	Die den Mietzinserhöhungsanspruch begründende entscheidende Änderung der rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten beim Bw. im Sinn von § 12 a Abs. 3 MRG sei aus dem offenen Firmenbuch - wie dargetan - zweifelsfrei und eindeutig ersichtlich, zum Beweis welches Vorbringens gem. § 183 Abs. 1 BAO die Einsichtnahme in die anliegenden Firmenbuchauszüge mit historischen Daten des Bw. bzw. der
---	--

	Komplementär-GmbH beantragt werde.
-	<p>Es entspreche längst der allgemeinen Verkehrsübung zumindest institutioneller Liegenschaftseigentümer, zu denen fraglos auch die F. zu rechnen sei, etwa einmal jährlich die Firmenbuchauszüge ihrer als juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften organisierten „Altmietner“ dahingehend zu prüfen, ob sich bei diesen die rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten dergestalt im Sinn von § 12 a Abs. 3 MRG entscheidend geändert hätten, dass eine Mietzinsanhebung nach § 12 a Abs. 2 leg. cit. zulässig sei.</p> <p>Zum Beweis dieses Vorbringens werde gem. § 183 Abs. 1 BAO die Vernehmung eines informierten Vertreters des Fachverbands der Immobilien- und Vermögenstreuhänder der Wirtschaftskammer Österreich, Berufsgruppe der Immobilienverwalter, 1050 Wien, Schlossgasse 13/2.3, als Auskunftsperson zur Niederschrift beantragt, wobei das Ergebnis der Beweisaufnahme der Bw. zu Handen der Gesellschaft gem. § 183 Abs. 4 leg. cit. zur Äußerung vorgehalten werden möge.</p>

Bei einer derartigen, der allgemeinen Verkehrsübung entsprechenden Sichtung der Firmenbuchauszüge der Bw. bzw. der Komplementär - GmbH „müsste“ der beschriebene Mietzinserhöhungsanspruch der F. jedenfalls zur Kenntnis gelangen bzw. gelangt sein, weshalb die Bw. mit dem Entstehen der gegenständlichen Verbindlichkeit jedenfalls ernsthaft rechnen hätte müssen. Dass die F. die Firmenbuchauszüge entweder noch nicht durchgesehen habe oder ihr bei der Durchsicht die entscheidende Änderung der Einflussmöglichkeiten beim Bw. nicht aufgefallen sei, sei (aus der Sicht der Bw.) ein durchaus erfreulicher „Glücksfall“, mit dem freilich im Zeitpunkt der Erstellung der Jahresabschlüsse für die Streitjahre in keiner Weise gerechnet werden „konnte“.

Entgegen der in den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck kommenden Ansicht, wonach § 9 Abs. 3 EStG „steuerrechtlich enge Voraussetzungen für die steuerliche Bildungsmöglichkeit einer Rückstellung“ normiere, seien die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 9 Abs. 3 leg. cit. und die diesbezüglichen unternehmensrechtlichen Voraussetzungen nach § 198 Abs. 1 Z 1 UGB (HGB) im Anwendungsbereich des „Maßgeblichkeitsgrundsatzes“ des § 5 EStG identisch. Damit sei aber der Vorsichtsgrundsatz des § 201 Abs. 1 Z 4 lit. b UGB (HGB) nach § 5 Abs. 1 erster Satz EStG auch für die steuerrechtlichen Voraussetzungen zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten anzuwenden (vgl. Doralt, Einkommensteuer § 4 Rz 127). Gerade diesem Vorsichtsgrundsatz entspreche es aber, dass die Bw. nicht auf den „Glücksfall“ des Nichtentdecktwerdens der entscheidenden Änderung der Einflussmöglichkeiten nach § 12a Abs. 3 MRG durch die F. vertraut habe (auch wenn dieser Glücksfall - aus eigentlich für die Bw. bis heute nicht nachvollziehbaren Gründen – letztendlich eingetreten sei), sondern vom

im Sinn der vorstehenden Ausführungen höchstwahrscheinlichen Fall der Aufdeckung dieser Umstände durch die F. ausgegangen sei und dafür durch die streitverfangene Rückstellungsbildung vorgesorgt habe.

Im übrigem widerspreche die in den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck kommende Rechtsansicht auch klar der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs:

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. Oktober 1996, 94/14/0089, werde hinsichtlich einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ausgesprochen, dass - entgegen der in den angefochtenen Bescheiden zum Ausdruck kommenden Ansicht - für die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung die bereits erfolgte Geltendmachung des Anspruchs nicht erforderlich sei; es genüge vielmehr, dass „die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Pflicht (dem Gläubiger) bekannt sind oder mit hoher Wahrscheinlichkeit bekannt werden“ (vgl. ganz in diesem Sinn auch Doralt, Einkommensteuer § 9 Rz 30/2 sowie Rz 3314 EStR 2000).

Es sei nicht einzusehen, warum bei einer Rückstellung, die - wie hier vorliegend - aus einer privatrechtlichen, unmittelbar aus einer gesetzlichen Bestimmung resultierenden Verpflichtung (nämlich vorliegendenfalls § 12 a MRG) abzuleiten sei, eine andere Beurteilung zum Zuge kommen „sollte“ als bei einer Verpflichtung, die - wie im Fall des zitierten Erkenntnisses - ihren Rechtsgrund in einer öffentlich-rechtlichen Norm habe. Da aber im hier streitgegenständlichen Fall - wie dargetan – die Bw. zum Zeitpunkt der Erstellung der streitgegenständlichen Jahresabschlüsse insbesondere in Ansehung des zur Anwendung zu bringenden Vorsichtsprinzips davon ausgehen habe müssen, dass der F. als Gläubiger der ihr zustehende Anspruch mit hoher Wahrscheinlichkeit (nämlich bei einer der allgemeinen Verkehrsübung entsprechenden, routinemäßigen Einsichtnahme in das Firmenbuch) bekannt werden „würde“, sei in Ansehung der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur auch beim gegebenen Sachverhalt die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung klar zu bejahen.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 19. Dezember 2007 wurde der steuerliche Vertreter nach Vorhalt des Textes des § 12 a MRG; BGBI. Nr. 520/1981 in der Fassung des BGBI. Nr. 800/1993 ersucht, eine Darstellung über die „*Art und Weise, in der die Bw. vermeint, Ihrer Anzeigepflicht im Sinn des § 12 a MRG entsprochen zu haben,*“ nachzureichen und sämtliche der Berufung zugrunde gelegenen Beweismittel, insbesondere die an die F. adressierte Anzeige samt Zustellnachweis, vorzulegen.

Mit dem beim Unabhängigen Finanzsenat am 15. Jänner 2008 eingelangten Schreiben vom 10. Jänner 2008 gestand der steuerliche Vertreter ein, dass die Bw. „*ihrer Anzeigepflicht gem. § 12 a Abs. 1 MRG gerade nicht nachgekommen ist, sodass auch Beweismittel betreffend die Erfüllung dieser Anzeigepflicht nicht vorgelegt werden können.*“

Dies beruhte zunächst auf einem Versehen in Unkenntnis der gesetzlichen Bestimmungen. Auch nach Aufdeckung des Versehens wurde von einer gesetzeskonformen Anzeige abgesehen, um die (nach den Erwartungen der Bw. freilich geringe) „Chance“ zu wahren, dass dem Vermieter auf Dauer die Verwirklichung eines unter § 12 a MRG zu subsumierenden Sachverhalts verborgen bleibt. Weiters wurde darauf „gehofft“, dass eine allfällige Entdeckung des anzeigenpflichtigen Sachverhalts durch den Vermieter so spät erfolgen könnte, dass ein Teil der möglichen Nachforderungsansprüche (beginnend mit der Verwirklichung des den Mietzinserhöhungsanspruch auslösenden Sachverhalts) angesichts der diesbezüglich zur Anwendung kommenden dreijährigen Verjährungsfrist im Geltendmachungszeitpunkt bereits verjährt sein könnte.

Die Präklusivfrist des § 12 Abs. 2 MRG hat mithin bis dato mangels gesetzeskonformer Anzeige noch überhaupt nicht zu laufen begonnen, weshalb eben der denkbare Mietzinsnachforderungsanspruch für jeweils drei Jahre, die diesbezüglich nicht der Verjährung unterliegen, in den jeweiligen Jahresabschlüssen der Bw. durch eine Rückstellung berücksichtigt wurde.“

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2008 wurde eine Sachverhaltsdarstellung des Unabhängigen Finanzsenats bezüglich des Verdachts der Verwirklichung der §§ 12, 147 und 148 StGB an die Staatsanwaltschaft Wien übermittelt, von der der Bestandgeber über die Staatsanwaltschaft Kenntnis erlangte.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 115 BAO lautet:

(1)	Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.
(2)	Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.
(3)	Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

§ 119 Abs. 1 BAO lautet:

„Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.“

§ 9 EStG 1988 BGBI.Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 142/2000 lautet:

„(1)	Rückstellungen können nur gebildet werden für
1.	...
...	...
3.	sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4.	...
(2)	...
(3)	Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände

	<p>nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.“</p> <p>§ 12 a MRG, BGBI. Nr. 520/1981 zuletzt geändert durch BGBI. Nr. 800/1993 lautet:</p>
„(1)	<p>Veräußert der Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit das von ihm im Mietgegenstand betriebene Unternehmen zur Fortführung in diesen Räumen, so tritt der Erwerber des Unternehmens anstelle des bisherigen Hauptmieters in das Hauptmietverhältnis ein. Sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber sind verpflichtet, die Unternehmensveräußerung dem Vermieter unverzüglich anzulegen. Der Vermieter kann die Rechtsfolgen des durch die Unternehmensveräußerung herbeigeführten Eintritts des Erwerbers in das Hauptmietverhältnis ab dem der Unternehmensveräußerung folgenden Zinstermin geltend machen.</p>
(2)	<p>Ist der bisherige Hauptmietzins niedriger als der angemessene Hauptmietzins nach § 16 Abs. 1, so darf der Vermieter bis spätestens sechs Monate nach Anzeige der Unternehmensveräußerung die Anhebung des Hauptmietzinses bis zu dem nach § 16 Abs. 1 zulässigen Betrag, jedoch unter Berücksichtigung der Art der im Mietgegenstand ausgeübten Geschäftstätigkeit, verlangen. Ändert der neue Hauptmieter in der Folge die Art dieser Geschäftstätigkeit, so darf der Vermieter ab diesem Zeitpunkt den nach § 16 Abs. 1 zulässigen Hauptmietzins ohne Berücksichtigung der Art der Geschäftstätigkeit verlangen.</p>
(3)	<p>Ist eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit und ändern sich in ihr die rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten entscheidend, wie etwa durch Veräußerung der Mehrheit der Anteile an einer Gesellschaft, so ist Abs. 2 anzuwenden, auch wenn die entscheidende Änderung nicht auf einmal geschieht. Die vertretungsbefugten Organe der juristischen Person oder Personengesellschaft des Handelsrechts sind verpflichtet, solche Änderungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten dem Vermieter unverzüglich anzulegen. Besteht bei Überlegung aller Umstände kein vernünftiger Grund, daran zu zweifeln, dass ein Rechtsgeschäft zur Umgehung des dem Vermieter zustehenden Rechtes auf Anhebung des Hauptmietzinses geschlossen wurde, so obliegt es dem Hauptmieter, das Fehlen der Umgehungsabsicht zu beweisen.</p>
(4)	<p>Die Anhebung ist entsprechend der Anhebungsregel des § 46 a Abs. 2 vorzunehmen, wenn der neue Hauptmieter im Zeitpunkt des Eintritts gesetzlicher Erbe des bisherigen Hauptmieters wäre oder ist.</p>
(5)	<p>Der Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit darf das von ihm im Mietgegenstand betriebene Unternehmen ohne Rücksicht auf entgegenstehende Vereinbarungen verpachten. Sowohl der Hauptmieter als auch der Pächter sind verpflichtet, die Verpachtung unter Angabe der dafür vorgesehenen Dauer dem Vermieter unverzüglich anzulegen. Der Vermieter kann die Rechtsfolgen der Verpachtung ab dem der Verpachtung folgenden Zinstermin geltend machen. Ist der bisherige Hauptmietzins niedriger als der angemessene Hauptmietzins nach § 16 Abs. 1, so darf der Vermieter für die Dauer der Verpachtung die Anhebung des Hauptmietzinses bis zu dem nach § 16 Abs. 1 zulässigen Betrag, jedoch unter Berücksichtigung der Art der im Mietgegenstand ausgeübten Geschäftstätigkeit, verlangen. Ändert der Pächter in der Folge die Art dieser Geschäftstätigkeit, so darf der Vermieter ab diesem Zeitpunkt den nach § 16 Abs. 1 zulässigen Hauptmietzins ohne Berücksichtigung der Art der Geschäftstätigkeit verlangen.</p>
(6)	<p>Wird das im Mietgegenstand betriebene Unternehmen vom Hauptmieter aus wichtigen, in seiner Person gelegenen Gründen, wie insbesondere Krankheit, für einen Zeitraum von insgesamt höchstens fünf Jahren verpachtet, so findet eine Anhebung des Hauptmietzinses nach Abs. 5 für diesen Zeitraum nicht statt.</p>
(7)	<p>Bei Ermittlung des nach § 16 Abs. 1 zulässigen Hauptmietzinses sind im Fall des Abs. 2 die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Unternehmensveräußerung, im Fall des Abs. 3 jene</p>

	<i>zum Zeitpunkt der entscheidenden Änderung und im Fall des Abs. 5 jene bei Beginn des Pachtverhältnisses zugrunde zu legen. Zuvor vom Hauptmieter getätigte Aufwendungen zur Verbesserung des Mietgegenstandes sind aber angemessen zu berücksichtigen, soweit sie über den maßgeblichen Zeitpunkt hinaus von objektivem Nutzen sind.</i>
(8)	<i>Auf Antrag des Hauptmieters einer Geschäftsräumlichkeit, der beabsichtigt, das im Mietgegenstand betriebene Unternehmen zu veräußern oder zu verpachten, hat das Gericht (die Gemeinde, § 39) die Höhe des nach § 16 Abs. 1 und § 12 a Abs. 2 und 5 zulässigen Hauptmietzinses zu bestimmen. Diese Entscheidung ist auch für den Erwerber oder den Pächter des Unternehmens bindend; sie ist gegenüber dem Vermieter aber nur dann rechtswirksam, wenn das Unternehmen innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft der Entscheidung veräußert oder verpachtet wird.“</i>

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 6. März 1984, 83/14/0173, heißt „Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen“ im Sinn des § 119 BAO, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Der Abgabepflichtige hat sohin auch bei der Ermittlung des Sachverhaltes aktiv mitzuwirken und die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß darzulegen, ungeachtet der amtswegigen Ermittlungspflicht des § 115 BAO. Dieser Mitwirkungspflicht hatte der steuerliche Vertreter mit seinem Schreiben vom 10. Jänner 2008, in dem die Verletzung der Anzeigepflicht gem. § 12 a MRG als Vorsatzhandlung dargestellt worden war, entsprochen. Durch die Aktenlage bedingt übermittelte der Unabhängige Finanzsenat an die Staatsanwaltschaft Wien eine Sachverhaltsdarstellung bezüglich des Verdachts der Verwirklichung der §§ 12, 147 und 148 StGB, über deren Inhalt der Bestandgeber von der Staatsanwaltschaft Wien in Kenntnis gesetzt wurde. Aufgrund der Aktenlage war mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit zu rechnen, womit die Bildung der strittigen Rückstellungen im Sinn des § 9 Abs. 1 Ziffer 3 EStG 1988 in jedem einzelnen der in Rede stehenden Streitjahre zulässig war.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei zu den (abgelehnten) Beweisanträgen in der Berufung bemerkt, dass ein Beweisantrag nur dann erheblich ist, wenn das Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht erheblich (sachverhaltserheblich) ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine erhebliche (sachverhaltserhebliche) Tatsache zu gewinnen (Hinweis: Stoll, BAO-Kommentar, 1891, sowie Sommergruber/Reger, Das Finanzstrafgesetz-mit Kommentar, 582). Waren die thematisierten Firmenbuchauszüge mit historischen Daten der Bw. bzw. der Komplementär GmbH den Feststellungen in der Niederschrift gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 11. Juli 2007, auf die im Außenprüfungsbericht gemäß § 150 BAO vom 30. Juli 2007 verwiesen wurde, zugrunde gelegen, so war die unter Beweis zu stellende Tatsache der Abgabenbehörde offenkundig gewesen, womit von der Aufnahme dieses beantragten Beweises gem. § 183 Abs. 3 BAO abzusehen war.

Aufgrund der Kontaktaufnahme der Staatsanwaltschaft mit dem Bestandgeber als Folge der Sachverhaltsdarstellung des Unabhängigen Finanzamts bezüglich des Verdachts der Verwirklichung der §§ 12; 147 und 148 StGB war die Vernehmung eines informierten Vertreters des Fachverbandes der Immobilien- und Vermögenstreuhänder der Wirtschaftskammer Österreich, Berufsgruppe der Immobilienverwalter zum Vorbringen, es entspreche längst der allgemeinen Verkehrsübung zumindest institutioneller Liegenschaftseigentümer etwa einmal jährlich die Firmenbuchauszüge ihrer als juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften organisierten „Altmietner“ dahingehend zu prüfen, ob sich bei diesen die rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten dergestalt im Sinn von § 12 a Abs. 3 MRG entscheidend geändert hätten, dass eine Mietzinsanhebung nach § 12 a Abs. 2 leg. cit. zulässig sei, mangels Erheblichkeit des Beweisthemas gem. § 183 Abs. 3 BAO abzulehnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: In den Einkünften sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988. Nichtausgleichsfähige Verluste		- 74.278,83 € - 1.022.099,00 S 1.972,85 € 27.147 € 7.891,40 € 108.588,00 S 371,79 € 5.116,00 S	
Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/StNr.	Anteil	
001	E. 0001 A-Berg 83 A-V St.Nr. 000/0000 Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988. Nichtausgleichsfähige Verluste	Einkünfte	- 23.720,12 € - 326.396,00 S 625,42 € 8.606,00 S 2.501,54 € 34.422,00 S 117,88 € 1.622,00 S
002	Hotel GmbH 0000 Wien, A-Str. 33 Wien 9/18/19 Klosterneuburg St.Nr. 000/0002	Einkünfte	- 3.609,44 € - 49.667,00 S 98,62 €

	Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988. Nichtausgleichsfähige Verluste		1.357,00 S 394,54 € 5.429,00 S 18,60 € 256,00 S
003	C. 0000 A-Weg 106 Wien 1/23 St. Nr. 000/0003 Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988. Nichtausgleichsfähige Verluste	Einkünfte	- 46.949,27 € - 646.036,00 S 1.248,81 € 17.184,00 S 4.995,31 € 68.737,00 S 235,31 € 3.238,00 S
	Investitionsfreibetrag (§ 10 EStG 1988) Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG 1988)		371,79 € 5.116,00 S 27.352,60 € 376.380,00 S

Die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: Verrechenbare Verluste			€ 35.924,70 371,79 €
Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/StNr.	Anteil	
001	E. 0001 A-Berg 83 A-V St.Nr. 000/0000 Im Einkunftsanteil sind enthalten: Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: Verrechenbare Verluste	Einkünfte	11.214,66 € 117,85 €
002	C. 0000 A-Weg 106 Wien 1/23 St. Nr. 000/0003 Im Einkunftsanteil sind enthalten: Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind	Einkünfte	22.809,31 € 235,34 €

	im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: verrechenbare Verluste		
003	Hotel GmbH 0000 Wien, A-Str. 33 Wien 9/18/19 Klosterneuburg St.Nr. 000/0002 Im Einkunftsanteil sind enthalten: Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: Verrechenbare Verluste	Einkünfte	1.900,73 € 18,60 €
Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG 1988)			1.928,00 €

Die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.

	Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: In den Einkünften sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24,37 und 97 EStG 1988.		3.066,12 € 414,61 € 1.658,44 €
Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/StNr.	Anteil	
001	E. 0001 A-Berg 83 A-V St.Nr. 000/0000 Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24,37 und 97 EStG 1988.	Einkünfte	798,49 € 131,43 € 525,72 €
002	C. 0000 A-Weg 106 Wien 1/23 St. Nr. 000/0003 Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24,37 und 97 EStG 1988.	Einkünfte	2.009,82 € 262,44 € 1.049,79 €
003	Hotel GmbH 0000 Wien, A-Str. 33 Wien 9/18/19 Klosterneuburg St.Nr. 000/0002 Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen: Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der	Einkünfte	257,81 € 20,74 € 82,93 €

	Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/ Besteuerungswahlrechte nach §§ 24,37 und 97 EStG 1988.		
--	---	--	--

Wien, am 7. Juli 2008