



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Wilhelm Miklin und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der A&B-GmbH, F, vertreten durch Mag.Dr. Ingrid Taferner, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin in 9562 Himmelberg, Oberboden 58, vom 27. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Mag. Andrea Lamprecht-Hohenwarter, vom 25. November 2002 betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer jeweils für das Jahr 2001 nach der am 23. März 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2001 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Notariatsakt vom 29. Mai 1996 wurde zwischen den Gesellschaftern Ing.A, WaB und Ing.B die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma A&B-GmbH (=Bw) vereinbart. Unternehmensgegenstand dieser Gesellschaft sind laut Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 25. Juli 1996 nachstehende Tätigkeitsfelder:

1. die Ausübung des Baumeistergewerbes;
2. die Schaffung von Wohnungen insbesondere in Wohnungseigentum;
3. die Ausübung der Tätigkeiten eines Bauträgers;
4. die Planung und Berechnung von Bauten aller Art;
5. der Handel mit Waren aller Art.

Aus dem Gesellschaftsvertrag ist ferner zu entnehmen, dass die Höhe der Stammeinlagen für Ing.A € 18.168,21 (S 250.000,--) , für Ing.B € 7.267,28 (S 100.000,--) und für WaB € 10.900,93 (S 150.000,--) betragen.

Mit Datum 13. September 2000 traten DA, geb. 19. Feber 1977, und IA, geb. am 11. November 1979, als weitere Gesellschafter mit einer Stammeinlage von je € 3.633,64 (S 50.000,--) in die Gesellschaft ein. Aus der Aktenlage ist weiters zu entnehmen, dass Ing.A und Ing.B als handelsrechtliche Geschäftsführer Vertretungsbefugnis haben.

Der diesem Berufungsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt stellt sich chronologisch wie folgt dar:

A.

Mit der am 7. September 1988 abgeschlossenen Mietvereinbarung wurde zwischen der Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 1, KG NN, bestehend aus dem Grundstück 12 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 1220 m<sup>2</sup>, Frau Mag. G als Bestandgeberin einerseits und den Herren Ing.A , Realitätenvermittler, und Ing.B , Baumeister, als Bestandnehmer andererseits ua. Nachstehendes vereinbart:

"

#### I. Vertragsgegenstand

[..]

Mietgegenstand ist die in der Planung des Ing.B vorgesehene Verbauungsfläche im Gesamtausmaß von ca. 700 m<sup>2</sup> (mehr oder weniger) die für das Bauvorhaben des Herrn Ing.B benötigt wird. Die genaue Grenzfestlegung wird nach Vorlage des Detailplanes des Bauprojektes des Ing.B durch einen behördlich befugten Geometer festgelegt werden.

Die Vermieterin hat Kenntnis davon, dass auf dieser mietgegenständlichen Fläche ein von Ing.B geplantes Bauprojekt von den Mietern oder Dritten errichtet werden wird. Dies zum Zwecke der Verwertung durch Eigennutzung oder Vermietung, insbesondere in der Form von Verkaufsgeschäften. [...]

#### II. Vertragsdauer

Das Mietverhältnis beginnt mit Unterzeichnung dieses Mietvertrages und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

Die Vermieterin verzichtet auf die Geltendmachung ihres Kündigungsrechtes für die Dauer von 40 Jahren. [...]."

B.

In dem am 24. September 1988 zwischen der CC Immobilienleasing und -erwerb Gesellschaft mbH (im Folgenden kurz "C-GmbH" genannt) als Bestandgeberin und den Herrn Ing.A und Ing.B als Bestandnehmer abgeschlossenen Leasingvertrag wurde ua. Folgendes festgehalten:

#### I. Mietobjekt

1. Die Vermieterin vermietet und die Mieterin mietet das wie folgt näher bezeichnete Mietobjekt:

Betriebsobjekt auf der Liegenschaft EZ 1 , KG NN .

Der Lage- und Höhenplan vom 30.05.1988 (GZ 1558/88 – DI R) bildet einen integrierenden Vertragsbestandteil dieses Vertrages.

2. Es wird festgehalten, dass die Vermieterin im Auftrag der Mieterin in den zwischen der Vermieterin und Frau Mag. G abgeschlossenen Grundstücksmietvertrag hinsichtlich EZ 1 , KG

NN zwecks Errichtung des vertragsgegenständlichen Objektes als Superädifikat eingetreten ist. Sämtliche aufgrund dieses Grundstücksmietvertrages zur Vorschreibung gelangende Zahlungen, wie insbesondere Mietzins-, Betriebskosten, etc. sowie überhaupt alle, auf Grund dieses Grundstücksmietvertrages erwachsende Verpflichtungen werden von den Mieterinnen (Ing.A , Ing.B ) getragen und diese haften gegenüber der Vermieterin, nämlich der CC - Immobilienleasing und -erwerb Gesellschaft m.b.H. zur ungeteilten Hand.

## II. Mietbeginn

1. Die Mietzahlungen beginnen mit Übergabe des Mietobjektes an die Mieterin.
2. Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. **Der Mietvertrag kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum Ende eines Quartals durch eingeschriebenen Brief gekündigt werden.** Für die Rechtzeitigkeit gilt das Datum der Postaufgabe des Kündigungsschreibens.

**3. Die Mieterin verzichtet bis zur Zeit der Übergabe des Mietobjektes und in der Folge auf die Dauer von 20 Jahren ausdrücklich auf das Recht der Kündigung.**

## III. Miete

Ab Übergabe des Mietgegenstandes ist eine monatliche Miete in Höhe von S 44.391,-- d.s. 0,7399% der geschätzten Gesamtinvestitionskosten von S 6,000.000,-- zu bezahlen.

[...]"

C.

Mit Vereinbarung vom 14. Juli1997 wurde der am 7. September 1988 zwischen Frau Mag. G und Ing. AundB abgeschlossene Mietvertrag insoweit abgeändert, als dass darin der Vertragseintritt der CC GmbH festgehalten wurde. Die wesentlichen Vertragsbestimmungen lauten auszugsweise:

### 3. Vertragseintritt

3.1. Zwecks grundbürgerlicher Durchführung wird der bereits formlos erfolgte Vertragseintritt der CC – Immobilienleasing und -erwerb Gesellschaft m.b.H. nunmehr in einer verbücherungsfähigen Urkunde festgelegt.

3.2. Die CC – Immobilienleasing und -erwerb Gesellschaft m.b.H. mit dem Sitz in X erklärt, mit gleichen Rechten und Pflichten wie Herr Ing.A und Herr Ing.B an Stelle der beiden Genannten in den Bestandvertrag vom 7.9.1988 einzutreten.

3.3. Herr Ing.A und Herr Ing.B als Bestandnehmer sowie Frau Mag. G als Liegenschaftseigentümerin und Bestandgeberin erklären hiemit ausdrücklich ihre Zustimmung zum Vertragseintritt der CC - Immobilienleasing und –erwerb Gesellschaft mbH in den Mietvertrag vom 7.9.1988.

[...]

### 4. Vertragsdauer

Zwecks grundbürgerlicher Durchführung wird festgestellt, dass die Bestimmungen des Mietvertrages vom 7.9.1988 über die Vertragsdauer lauten und übernommen wird wie folgt:

"Das Mietverhältnis beginnt mit Unterzeichnung des Mietvertrages und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Die Vermieterin verzichtet auf die Geltendmachung ihres Kündigungsrechtes für die Dauer von 40 Jahren.

[...]

### 9. Sonstige Vereinbarungen

Alle Vertragsteile halten fest, dass die CC - Immobilienleasing Gesellschaft m.b.H. mit den Herren Ing.A und Ing.B einen Leasingvertrag abgeschlossen hat, um die Errichtung des sich auf dem mietgegenständlichen Grundstück befindlichen Geschäftshauses zu finanzieren. Auf Grund der Bedingungen und Bestimmungen des Leasingvertrages leisten die Herrn Ing.A und Ing.B monatliche Rückzahlungen an die CC – Immobilienleasing und -erwerb Gesellschaft m.b.H. und ist eine Leasinglaufzeit von 20 Jahren vorgesehen. **Mit Ablauf dieses Leasingvertrages und mit vollständiger Rückzahlung bzw. mit vollständiger**

**Befriedigung der CC – Immobilienleasing und -erwerb Gesellschaft m.b.H. aus diesem Leasingvertrag werden die an die CC – Immobilienleasing und -erwerb Gesellschaft m.b.H. abgetretenen Mietrechte hinfällig, weil der Besicherungszweck erfüllt ist.** Für diesen Fall vereinbaren alle Vertragsteile bindend nachstehende Veranlassungen:

- a.) **Die im Punkt 3. dieser Vereinbarung angeführten Mietrechte werden von der CC an die Herren Ing.A und Ing.B rückübertragen – dies mit Zustimmung der Grundeigentümerin und Vermieterin Mag. G – und es lebt sohin der Mietvertrag vom 7. September 1988, abgeschlossen zwischen der Vermieterin Mag. G und den Mietern Ing.A und Ing.B in vollem Umfange wieder auf. Der Vertragsaustritt der CC und der Wiedereintritt der Mieter Ing.A und Ing.B ist der Vermieterin Mag. G mit eingeschriebenen Brief anzuseigen.**
- b) Die CC ist verpflichtet, den gegenwärtigen Leasingnehmern und zukünftigen Mietern Ing.A und Ing.B zu eigenen Handen einer dieser beiden eine grundbuchsfähige Löschungsurkunde zur Verfügung zu stellen, wonach über Antrag der Herren Ing.A und Ing. B das Bestandrecht der CC am Grundstück 12 Baufläche (begrünt) der EZ 1 , KG 11 NN , Bezirksgericht NN , gelöscht werden kann.
- c) Die Alleineigentümerin Mag. G ist auf Grund des Mietvertrages vom 7.9.1988 verpflichtet, über Aufforderung der Herren Ing.A und Ing.B eine ihr vorgelegte grundbuchsfähige Urkunde zu unterfertigen, wonach mit dieser auf der EZ 1 , KG 11 NN , das Bestandrecht für die Mieter Ing.A und Ing.B bis zum 7.9.2028 einverleibt werden kann.
- d) ...
- e) Dieser Vertragspunkt 9. geht dem gesamten Umfange nach auf alle Rechtsnachfolger der Vertragsbeteiligten über, die ihrerseits verpflichtet sind, diese Vertragspunkte auf ihre Rechtsnachfolger zu überbinden. "

D.

Mit Vereinbarung vom 1. Oktober 1997 veräußerten die Herren Ing.A und Ing.B ihre Mietrechte an der Liegenschaft EZ 1 KG NN an die A&B-OEG. Diese Offene Erwerbsgesellschaft, welche mit Datum 10. Oktober 1997 durch Eintragung in das Firmenbuch (Geschäftszahl y) zu existieren begann, besteht aus den an der Gesellschaft je zur Hälfte beteiligten Ing.A und Ing.B . Unternehmensgegenstand dieser Personenhandelsgesellschaft ist die An- und Vermietung von Immobilien.

In Punkt III. der besagten Vereinbarung vom 1. Oktober 1997 wurde in Bezug auf den Veräußerungsvorgang festgehalten:

"Ing.A und Ing.B , beide in der Folge als Veräußerer genannt, haben die unter Pkt. I genannten Bestandobjekte bisher an die auf Seite 1, 6-14 genannten Mieter in Unterbestand gegeben und geben diese Unter Vermietung rückwirkend zum 30.9.1997 dauerhaft und zur Gänze auf.

Die Veräußerer verkaufen und übertragen zu diesem Zweck und die Erwerberin kauft und übernimmt mit Wirkung ab 1.10.1997 die unter Pkt. I genannten Bestandrechte mit allen damit verbundenen, auf Vertrag und Gesetz beruhenden Rechten und Pflichten, so wie sie bisher die Veräußerer innehatten, gegen Zahlung eines angemessenen und pauschalen Entgeltes von S 4.000.000,-- (in Worten: Schilling vier Millionen) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, ds. S 800.000,--, insgesamt S 4.800.000,-- zahlbar zu 50 % an Herrn Ing.A und zu 50 % an Herrn Ing.B innerhalb von 7 Tagen ab Unterfertigung dieser Vereinbarung durch sämtliche Vertragsparteien gegen Rechnungslegung. Stichtag für den Übergang der Bestandrechte auf die Erwerberin ist der 1.10.1997. [...]"

In dem an die A6B-OEG gerichteten Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO versagte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung des soeben genannten Veräußerungsvorganges. Die gegen diesen Bescheid eingebrauchte Berufung wurde von der Finanzlandesdirektion für Kärnten als damalige Berufungsbehörde als unbegründet abgewiesen und zwar mit der Argumentation, dass hier ein unbeachtlicher Wandel der Rechtsform vorliege. Die A6B-OEG habe etwas erworben, was deren Gesellschafter ohnedies schon besessen hätten. Als weitere Argumentationsschiene wurde herangezogen, dass der Ankauf eines jederzeit durch die Leasinggeberin aufkündbaren Leasingrechtes zu einer Kaufsumme von S 4.000.000,- nicht fremdüblich sei.

Mit Veräußerungsvertrag vom 18. Jänner 2001 übertrug die A6B-OEG das nämliche Leasingrecht und damit verbunden die Untermietrechte an dem mit der Liegenschaft EZ 1 KG 11 NN verbundenen Gebäude (top. A-Str) an die A&B-GmbH (Bw). Als Stichtag für die Übertragung und Übernahme der Bestandrechte wurde einvernehmlich der 1. Jänner 2001 vereinbart.

In Pkt III. des besagten Kaufvertrages wird festgehalten, dass das Entgelt für die Übertragung der angeführten Mietrechte einschließlich der von der veräußernden Gesellschaft (A6B-OEG) in den Jahren 1998 und 1999 getätigten Mieterinvestitionen einvernehmlich S 3.500.000,-- zuzüglich 20% USt betragen solle.

In der Körperschaftsteuererklärung für 2001 erklärte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 129.932,--.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß.

Im Gefolge einer abgeführten Buch- und Betriebsprüfung stellte der Prüfer in Tz 18 seines Bp-Berichtes fest, das der zwischen der A6B-OEG (Verkäuferin) und der A&B-GmbH (Käuferin) stattgefundene Verkaufsvorgang zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre. Ein umsichtiger Dritter, so der Prüfer, hätte ein jederzeit aufkündbares Mietrecht nicht bzw. nicht zu diesem Preis erworben. Auf Grund der Vertragslage sei es von Leasingnehmerseite aus nicht vorhersehbar, wie lange die Leasinggeberin (CC -GmbH) das Vertragsverhältnis aufrecht bestehen lasse. Aus den genannten Gründen sei ein Kaufpreis in der vereinbarten Höhe als nicht fremdüblich zu qualifizieren. Das Vorliegen einer fremdüblichen Vereinbarung stelle jedoch eine zentrale Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung jener Verträgen dar, die – wie im gegenständlichen Fall – zwischen sich nahe stehenden Rechtssubjekten abgeschlossen werden.

Im Hinblick auf die übernommenen Mieterinvestitionen, welche lt Punkt VIII/2 des Leasingvertrages nach Beendigung des Mietverhältnisses unter Wiederherstellung des vorherigen Zustandes zu entfernen oder aber im Mietobjekt ohne Anspruch auf Entschädigung zu belassen sind (Buchwert dieser Investitionen: S 561.056,--), wertete die Bp einen Teil des Kaufpreises in Höhe von S 700.000,-- als angemessen und fremdüblich. Der Prüfer stellte den sich aus dieser Feststellung ergebenden Mehrbetrag an KöSt (S 47.132,--) in Tz 22 seines Berichtes dar.

Der Differenzbetrag zwischen dem Veräußerungserlös von S 3.500.000,- und den als fremdüblich anerkannten Teil von S 700.000,-- (S 2.800.000,--) wurde als verdeckte Ausschüttung an die beiden Hauptgesellschafter der Bw., Ing.A und Ing.B , gewertet.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 269.932,-- in Ansatz gebracht wurden. In einem Haftungs- und Abgabenbescheid schrieb das Finanzamt der Bw. Kapitalertragsteuer in Höhe von S 700.000,-- vor (S 2.800.000,-- x 25%).

In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für 2001 gerichteten Berufung führte die Bw. aus, dass die angefochtenen Bescheide mit dem Mangel der inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet seien. Wenn die Betriebsprüfung ihre Argumentation auf die Entscheidung des Berufungssenates I der FLD für Kärnten vom TTMMJJ, stütze, so übersehe sie dabei, dass für die im genannten Verfahren zu beurteilende Mietrechtsveräußerung zwischen der A&BGnbR und der A6B-OEG andere Überlegungen anzustellen gewesen seien als dies nunmehr im gegenständlichen Verfahren der Fall sei. Das seitens der Berufungsbehörde im damaligen Berufungsverfahren angezogene Argument, wonach ein bloßer Wandel der Rechtsform keine steuerrelevanten Folgen zeitige, sei zutreffend gewesen. Hingegen sei das zusätzlich angezogene Argument der mangelnden Fremdüblichkeit nicht ausreichend begründet worden. Wenn nunmehr das Finanzamt erneut eine mangelnde Fremdüblichkeit der Vertragskonstruktion ins Treffen führe und aus diesem Grunde die steuerliche Anerkennung versage, so sei dies schlichtweg unrichtig. Die Abgabenbehörde habe insbesondere jene Vertragsstrukturen, die dem Mietrechtskauf und der Kaufpreisermittlung zugrunde gelegt worden seien, unzutreffend dargestellt. So gehe die Beurteilung des Leasingverhältnisses als ein jederzeit aufkündbares Mietrecht völlig ins Leere. Bei vertragskonformen Verhalten der Bestandnehmer zähle eine Kündigung des Vertragsverhältnisses durch den Leasinggeber nicht zu den üblichen Geschäftspraktiken von Leasinggesellschaften. Abgesehen davon liege im gegenständlichen Fall ein einseitig verbindliches Kaufanbot der Leasinggeberin in Bezug auf das geleaste Gebäude vor.

Die steuerliche Vertreterin brachte ein von der T erstelltes Sachverständigengutachten vom 9. Dezember 2002 betreffend Fremdüblichkeit des Kaufpreises zur Vorlage.

Darin wird ua. festgehalten:

"Details zum Leasingvertrag:

Im vorliegenden Fall handelt es sich nach dem Vertragswerk um ein Finanzierungsleasing mit Vollamortisation. Im Leasingvertrag selbst wurde keine Kaufoption vereinbart, dies geht insbesondere aus Punkt XIII des Vertrages hervor.

Mit Schreiben vom 14.11.2002 teilt der steuerliche Vertreter von Ing.A schriftlich mit, dass dem Leasingnehmer ein einseitig verbindliches Kaufanbot seitens des Leasinggebers unterbreitet wurde und somit der vertraglichen Kündigungsfrist von 6 Monaten keine weitere Bedeutung mehr zukommt. Diesen Sachverhalt hat die Finanzverwaltung bisher in keiner Weise gewürdigt.

Es kann überdies als gängige Praxis angenommen werden, dass dem Leasingnehmer eine Kaufoption eingeräumt wird.

Des Weiteren ist der Bestandvertrag einer Würdigung zu unterziehen, welcher nach Vertragsbeendigung mit der Leasinggesellschaft einen Wiedereintritt der Mieter, Ing.A und Ing.B (mit erstmaliger Kündigungsoption des Bestandgebers im Jahre 2028), vorsieht.

Ergänzend ist ins Kalkül zu ziehen, dass seitens der CC der Vorsichtsgebarung eines besonnenen Kaufmannes entsprechend, keine Kündigung des Leasingvertrages abzuleiten ist. Der einzige ins Treffen zu führende Kündigungsgrund wäre im gegebenen Falle, abgesehen von der sonstigen vertraglichen Ausgestaltung (wiederholter Vandalismus etc), die Eröffnung des Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens über das Vermögen des Leasingnehmers. Da die Mietverträge durchwegs unbefristet abgeschlossen wurden, die Mieter zum Teil Kündigungsverzichte abgegeben haben und überdies einige Mieter wesentliche Einbauten getätigt haben, ist nicht davon auszugehen, dass es zu namhaften Leerständen und daher einer Auflösung des Leasingvertrages aus vorstehendem Grund kommt. [...].

### **Bewertung des Mietrechtes durch den Sachverständigen**

Die Ermittlung des Verkehrswertes der Mietrechte wurde am 10.01.2001 vom SV Ing. K , Baumeister und allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger durchgeführt.

Zur Ermittlung des Verkehrswertes der Mietrechte diente das Ertragswertverfahren. Die Anwendung des Ertragswertverfahrens ist bei bebauten Liegenschaften üblich, bei denen durch Vermietung oder Verpachtung Erträge erzielt werden können bzw. könnten (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2002, S 30). Der Gebäudewert wird als Kapitalwert einer Zeitreihe (Rentenbarwert) betrachtet und in der Weise errechnet, dass der auf die baulichen Anlagen entfallende Reinertrag, vermindert um die Verzinsung des Bodenwertes, mit einem marktgerechten Zinssatz entsprechend der angenommenen Restnutzungsdauer kapitalisiert wird (Kranewitter, aaO).

Als Gebäudeertragswert wurde das Ergebnis lt. Einnahmen-Ausgabenrechnung der letzten 8 Jahre inklusive der Saldenliste zum 31.12.2000 herangezogen (1992 bis 2000). Der Durchschnitt der Höhe von € 28.778,45 (ATS 396.000,--) bildete den jährlichen Reinertrag. Die Literatur unterstellt, dass der auf die baulichen Anlagen entfallende Reinertrag während der Restnutzungsdauer unverändert bleibt (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2002, S 95). Dieser Annahme wurde im Gutachten mit der Durchschnittsgewichtung ausreichend Rechnung getragen, da gegen Ende des Bewertungszeitraumes stetig höhere Reinerträge erzielt wurden, als dies zu Anfang (1992 ff) der Fall war.

Im vorliegenden Fall wurde die Abschreibung der Bewirtschaftungskosten nicht berücksichtigt. Diese Vorgehensweise findet in der Literatur insofern Deckung, als die Abschreibung beim Ertragswertverfahren direkt im Vervielfältiger berücksichtigt wird (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2002, S 92).

Da unter den Bewirtschaftungskosten Abschreibung, Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und Mietausfallwagnis zu verstehen sind, wurde der Zinsaufwand

richtigerweise nicht als Reinertragsminderung in Abzug gebracht (Kranwitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2002, S 92). Erhaltungskosten, Mietausfallwagnis, Gewerbeabschlag und Marktlagenabschlag wurden pauschal vom berechneten Verkehrswert in Abzug gebracht, vermindern also nicht an dieser Stelle die Verkehrswertbasis. Im Anschluss an den Reinertrag ist ein Vervielfacher zu ermitteln. Dieser richtet sich nach dem Kapitalisierungszinssatz sowie der Restnutzungsdauer des Gebäudes (Kranewitter, aaO). Im Bewertungsgutachten wurden ein Kapitalisierungszinssatz von 6,5% und eine Restnutzungsdauer von 27 Jahren bei der Berechnung zu Grunde gelegt. Für Geschäftsgebäude in sehr guten Lagen wird in der Literatur ein Kapitalisierungszinssatz von 4,5% bis 6,5% empfohlen (Kranewitter, S 100). Die Restnutzungsdauer ergibt sich aus dem Bestandvertrag. Dieser kann erstmals im Jahr 2028 vom Bestandgeber gekündigt werden, das Gutachten normiert also zu Recht eine Restnutzungsdauer von 27 Jahren (2001 bis 2028). Aus einem Kapitalisierungszinssatz von 6,5% sowie einer Restnutzungsdauer von 27 Jahren ergibt sich ein Vervielfacher von 12,57% (Kranewitter, S 270). Dieser Wert multipliziert mit dem zuvor errechneten (durchschnittlichen) Reinertrag ergibt den Verkehrswert vor Abschlägen.

Pauschal beurteilt lassen sich die vom berechneten Verkehrswert in Abzug gebrachten Abschläge (Mietausfallwagnis, Gewerbeabschlag, Erhaltungskosten, Marktlage) als ausreichend und jedenfalls gerechtfertigt würdigen. Aufgrund der Lage der Liegenschaft, den Gebäudezustand sowie der Mieterstruktur wäre auch ein geringerer Abschlag durchaus begründbar und den Marktverhältnissen entsprechend gewesen, sodass ein höherer Wert des Mietrechtes resultiert hätte.

### **Würdigung und Schlussfolgerung**

[..]

Entgegen den Ausführungen des Berufungssenates besteht eine Kaufoption der Leasingnehmerin für das Gebäude und überdies nach Auslaufen des Leasingvertrages ein Eintrittsrecht in den Grundstücksmietvertrag, sodass die Leasingnehmerin in der Folge Eigentümerin des Superädifikates wird. [...]

Allein der Umstand, dass der ursprüngliche Verkauf des Mietrechtes zwischen der A&BGnbR und der A6B-OEG die steuerliche Anerkennung zu versagen war, da es sich um einen steuerlichen Wechsel des Rechtskleides gehandelt hat, berechtigt die Finanzverwaltung nicht neuerlich dem Verkauf die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Abschließend muss daher nochmals festgehalten werden, dass der Verkauf dieses Mietrechtes von der OEG an die A&B-GmbH zu fremdüblichen Bedingungen erfolgte, es sich um eine Transaktion gehandelt hat, die im Wirtschaftsleben durchaus üblich ist und somit der Ankauf steuerlich anzuerkennen ist."

Von Seiten der steuerlichen Vertreterin wurde weiters eine Auflistung der Unterbestandnehmer des in Streit stehenden Geschäftshauses A-Str zur Vorlage gebracht.

Daraus ergibt sich folgende Faktenlage:

Untermieter	Miete netto ATS	Mietvertragsdauer	Kündigungsverzicht	Mieter seit
S GmbH	24.379,12	unbest. Zeit	Vermietet bis 2014	1988= 14 Jahre
Friseur	15.434,52	unbest. Zeit	Künd.Frist 1/2 Jahr	1989= 13 Jahre
Fa.S	14.224,99	unbest. Zeit	Künd.Frist 1 Jahr	1988=14 Jahre
WB	20.000,00	unbest. Zeit	Vermietet bis 2011	2001= 1 Jahr
Papier B	8.800,00	unbest. Zeit	Vermietet bis 2008	1988= 14 Jahre
Dr. BI	13.078,75	unbest. Zeit	Künd.Frist 1/2 Jahr	1988= 14 Jahre
Dr. H. W	12.598,79	unbest. Zeit	Künd.Frist 1/2 Jahr	1998= 4 Jahre
Z (Werbeflächen)	962,95	unbest. Zeit	Künd.Frist 1/2 Jahr	1989= 14 Jahre

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge des fortgesetzten Berufungsverfahrens wurde die Bw. bzw. deren steuerliche Vertreterin mit Vorhalt vom 24. November 2004 ersucht, bekannt zu geben, welche Umstände den Gutachter Ing. K bei der Ermittlung des Verkehrswertes zur Annahme einer 40-jährigen Gesamtnutzungsdauer veranlasst hätten, zumal im bezughabenden Leasingvertrag seitens der Leasingnehmer ein Kündigungsverzicht für die Dauer von lediglich 20 Jahren abgegeben worden sei. Weiters wurde die Frage herangetragen, aus welchen Gründen die seitens der EAG am 6. März 1996 ausgestellte, an Herrn Ing.A gerichtete Patronatserklärung seitens der Garantin nicht unterzeichnet worden sei. Schlussendlich wurde die Bw. ersucht, dass einseitig verbindliche Kaufanbot der Leasinggeberin sowie die mit den Firmen "WB " und "S GmbH" abgeschlossenen Untermietverträge zur Vorlage zu bringen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Dezember 2004 führte die steuerliche Vertreterin aus, dass nach grundsätzlicher Einigung über die Anmietung des Grundstückes A-Str in NN und Zusicherung eines Kündigungsverzichtes seitens der Vermieterin Mag. G , eine Leasingfirma zur Errichtung und Finanzierung eines Geschäftshauses auf diesem Grundstück gesucht worden sei. Von der CC GmbH hätten die beiden Betreiber ein Anbot erhalten, welches zwei Leasingvarianten, ein so genanntes Kautionsmodell und ein Restwertmodell, vorgesehen habe. Schließlich sei der Mietvertrag vom 24. September 1988 abgeschlossen worden, der unter "Punkt XVI. Kaution" eine Abänderung der Kautionszahlung gegenüber dem vorliegenden Anbot vorgesehen habe. In der Offerte vom 22. August 1988 habe die CC GmbH grundsätzlich eine Kaufoption garantiert, unter zwar unter der Voraussetzung, dass die Leasingnehmer alle Vertragsbedingungen einhielten und ihren Zahlungsverpflichtungen laufend nachkämen.

Der Vertrag über die Grundstücksmiete sei für die Dauer von 40 Jahren abgeschlossen worden, der Leasingvertrag laufe indes lediglich 20 Jahre. Aus der an Herrn Ing.A gerichteten Patronatserklärung gehe zudem hervor, dass von Seiten der Leasinggeberin die konkrete Absicht bestehe, das Miet- bzw. Leasingobjekt am Ende der Vertragszeit an die Leasingnehmer zu veräußern. Im Hinblick darauf sei zwischen den Vertragsparteien im Juli 1997 eine zusätzliche Vereinbarung abgeschlossen worden, die es den Leasingnehmern ermöglichen sollte, nach Ablauf des Leasingvertrages und Erwerb des Leasingobjektes wieder in das Mietverhältnis mit Frau Mag. G einzusteigen. Dieses Bestandverhältnis sollte sodann bis zum Jahre 2028 andauern. In besagter Vereinbarung über den Vertragseintritt vom 14. Juli 1997 habe die CC GmbH zugesichert, die Mietrechte am Grundstück nach Ablauf des Leasingverhältnisses wiederum an die Herrn Ing.A und Ing.B rückzuübereignen. Auch daraus gehe unmissverständlich hervor, dass man seitens der CC GmbH davon ausgegangen sei, das Leasingobjekt nach Auslaufen des Leasingvertrages in das Eigentum der Leasingnehmer zu übertragen. Andernfalls hätte eine Vertragskonstruktion der vorliegenden Art keinen Sinn. Da

---

nach dem Erwerb des Leasingobjektes noch weitere 20 Vermietungsjahre möglich seien, habe der Gutachter in seiner Expertise von einer 40-jährigen Gesamtvermietungsdauer ausgehen können.

Aus formalrechtlicher Sicht träfe es zwar zu, dass die Leasinggeberin den Leasingvertrag unter Wahrung der vereinbarten Kündigungsfrist aufkündigen könnte, jedoch entspräche eine derartige Vorgehensweise nicht den üblichen Geschäftspraktiken der Leasingbranche. Die vom Finanzamt angezogene jederzeitige Möglichkeit einer einseitigen Vertragsauflösung widerspreche den dort herrschenden Usancen sogar in krasser Weise. Eine einseitige Vertragsauflösung durch den Leasinggeber komme faktisch nicht vor, es sei denn, die Leasingnehmer würden Vertragsbedingungen nicht einhalten bzw. es würde sich deren Bonität verschlechtern. Abgesehen davon gäbe es zahlreiche Schriftstücke der CC GmbH, die allesamt belegen, dass eine Kündigung ihrerseits nur bei Nichteinhaltung der Vertragsbedingungen denkbar sei.

Richtig sei, dass die zur Vorlage gebrachte Patronatserklärung keine Unterschrift enthalte. Warum diese seitens der vertretungsbefugten Organe der CC GmbH nicht unterfertigt worden sei bzw. ob es tatsächlich eine signierte Urkunde gäbe, sei nicht bekannt. Fakt sei jedenfalls, dass die Bw. im guten Glauben annehmen habe können, dass die nämliche Patronatserklärung auch ohne Unterschrift halte. Der Patronatserklärung vom 6. März 1996 sei demnach das Verständnis eines an die Leasingnehmer gerichteten Kaufanbotes beizulegen. Ebenso werde im Anbot der CC GmbH vom 22. August 1988 zur Abwicklung des Leasingprojektes expressis verbis eine Kaufoption eingeräumt.

Im Zuge eines abgeführten Erörterungstermins gab Ing.A über Befragen an, dass der Verkauf der Mietrechte an die A&B-GmbH einzig und allein aus dem Grunde stattgefunden habe, da man eine Haftungsübernahme der A6B-OEG aufgrund eines bevorstehenden Konkurses des Gesellschafters Ing.B, welcher sich an einer maroden italienischen Baufirma beteiligt hatte, hintanhalten habe wollen. Weiters gab Ing.A zu Protokoll, dass das ursprünglich im Anbot ausgewiesene Leasingentgelt von S 45.348,-- nach längeren Verhandlungen mit der Leasinggeberin auf S 44.391,-- reduziert worden sei. Ein von diesem zur Vorlage gebrachtes Schreiben der I-GmbH als Rechtsnachfolgerin der CC GmbH bestätigt, dass der Leasingvertrag auf Grundlage eines Kautionsmodells abgeschlossen worden sei. In der Dauermietvorschreibung ab 1. März 2003 fänden sich aus diesem Grunde die Positionen "monatliche Leasingrate", "Grundpacht" und "durchschnittliche Kautionsrate". Ing.A führte diesbezüglich erläuternd aus, dass das Leasingentgelt ursprünglich aus den Komponenten "Leasingrate" und "Grundpacht" bestanden habe und seien erst ab dem Jahre 2003 die erwähnten Kautionszahlungen hinzugekommen. Diese Vorgangsweise sei bereits im Jahre 1988 mit der Leasinggesellschaft vereinbart worden. In einem Annex zum Bestandvertrag sei

der diesbezügliche Ansparplan auch dokumentiert worden. Die bezughabenden Unterlagen wurden von Ing.A auch zur Vorlage gebracht bzw. waren diese bereits aktenkundig. Auf die Frage, weshalb der formelle Vertragseintritt der Leasinggeberin erst im Jahre 1997 erfolgt sei und nicht bereits 1988, gab Ing.A an, dass aufgrund der im Jahre 1988 herrschenden Rechtslage es nicht möglich gewesen sei, ein Mietrecht an einem Superädifikat grundbürgerlich absichern zu lassen.

Mit Datum 14. Dezember 2005 wurde der mit der Sparte des Immobilienleasing betraute Angestellte der I-GmbH , M, als Zeuge einvernommen. Dieser gab zu den geschäftlichen Usancen auf dem Gebiete des Immobilienleasing befragt, zu Protokoll, dass die vorliegende Vertragskonstruktion durchaus den geschäftlichen Gepflogenheiten der Branche entspräche. Der einseitig abgegebene Kündigungsverzicht auf die Dauer von 20 Jahren liege primär in der Interessensphäre der Leasinggesellschaft; üblich sei jedoch, schon bei Abschluss des Bestandverhältnisses dem Leasingnehmer eine Kaufoption zu garantieren bzw. ein Andienungsrecht zu vereinbaren. Im gegenständlichen Fall sei den Leasingnehmern seitens der Muttergesellschaft EAG. offensichtlich eine Kaufoption garantiert worden. Weshalb die Patronatserklärung vom 6. März 1996 keine Unterschriften aufweise, könne er (M ) nicht angeben. Fest stehe, so der Zeuge, dass die ursprüngliche Offerte vom 22. August 1988 dem am 24. September 1988 abgeschlossenen Leasingvertrag zugrunde liege. Eine ausdrückliche Bezugnahme des Vertrages auf das zugrunde liegende Anbot sei nicht üblich.

Der Zeuge räumte ein, dass nach den der I-GmbH vorliegenden Unterlagen, der Vertragseintritt der CC GmbH in den Grundstücksmietvertrag bereits am 14. September 1988 vonstatten gegangen sei. Diese Aussage untermauerte der Zeuge ua. durch Vorlage einer am 14. September 1988 signierten Erklärung der Mag. G , mit welcher diese ihre Einwilligung zur grundbürgerlichen Durchführung des Mietvertragseintrittes erteilte.

Der Zeuge führte weiters aus, dass der formelle Vertragseintritt erst mit Vereinbarung vom 14. Juli 1997 erfolgt sei. Wenn in Pkt. 9. dieser Vereinbarung der Wiedereintritt von Ing.A / Ing.B bei gleichzeitigem Austritt der CC GmbH normiert werde, so gelte dies natürlich nur unter der Prämisse, dass eine vollständige Befriedigung der CC GmbH aus dem Leasingverhältnis erfolgt sei. Nur unter diesen Kautelen würde sich die Leasinggeberin aus dem Mietvertrag betreffend das Grundstück zurückziehen. Der Zeuge bekräftigte nochmals, dass eine vorzeitige Kündigung der Leasingnehmer keinesfalls beabsichtigt sei, wenngleich eine solche ex contractu möglicherweise zulässig wäre. Ob diese im Falle einer gerichtlichen Anfechtung halten würde, könne er nicht angeben.

Im Akt einliegend befindet sich das von Ing.A namens der A&B-GmbH an die CC GmbH gerichtete Schreiben vom 8. Jänner 2003, mit welchem bekannt gegeben wurde, dass

beabsichtigt sei, das Leasingobjekt in Feldkirchen, A-Str, am Ende der Kündigungsverzichtsfrist (20 Jahre) zum Restwert zu erwerben.

In der am 23. März 2006 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte Ing.A vor, dass auf Grund der guten Situierung des Objektes von Anbeginn Mietüberschüsse erzielt worden seien. Das Gutachten des Ing. K lasse zudem außer Betracht, dass ab dem Jahre 2008 keine Leasingraten zu bezahlen seien, sodass die Vermietung ab diesem Zeitpunkt noch lukrativer sein werde. Ing.A führte ferner aus, dass eine formelle Vertragsurkunde über den Vertragseintritt der CC GmbH errichtet habe werden müssen, da die mehr oder weniger formlose Erklärung von Mag. G vom 14. September 1988 betreffend Zustimmung zur Einverleibung des Bestandrechtes an der EZ 1 , KG NN , zugunsten der CC GmbH infolge Fehlens seiner (Ing.A ) Unterschrift nicht intabulierungsfähig gewesen sei. Die Revision der CC GmbH habe in weiterer Folge offenbar auf eine grundbücherliche Durchführung des Bestandverhältnisses gedrungen, weshalb auch die Vertragsurkunde vom 14. Juli 1997 errichtet worden sei. Als Gegenzug habe er und Ing.B sich die unter Pkt. 9 ausgewiesene Rückübertragung des Bestandrechtes einräumen lassen.

Die Amtsvertreterin wandte ein, dass ein (fremder) Dritter das Leasingrecht in der vorliegenden Art nicht erworben hätte. Der gesamte Vorgang sei im Lichte des personellen Naheverhältnisses auf Veräußerer- und Erwerberebene zu sehen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

In Streit steht, ob der zwischen der A6B-OEG und der Bw. stattgefundene entgeltliche Übertragungsvorgang in Bezug auf das Leasingrecht an der Liegenschaft A-Str sowie der daran anhaftenden Untermietrechte als fremdüblich anzusehen bzw. zu qualifizieren ist. Da bei den beiden Gesellschaften (teilweise) Gesellschafteridentität besteht bzw. die Gesellschafter mitunter in einem Verwandtschaftsverhältnis zueinander stehen – Ing.A gab diesbezüglich bekannt, dass DA und IA seine Kinder seien und es sich bei WaB um die (geschiedene) Gattin des Gesellschafters Ing.B handle – hatte der erkennende Senat zu hinterfragen, ob die gewählte Vertragskonstruktion dergestalt ist, dass diese auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH vom 21. Oktober 1980, 2385/79). Im konkreten Fall galt es also festzustellen, ob ein Extraneus bereit gewesen wäre, für die Veräußerung des nämlichen Leasingrechtes und – damit verbunden – der Untermietverhältnisse an dem Gebäude A-Str ein Nettoentgelt in Höhe von S 3.500.000,- zu bezahlen.

Der erkennende Senat gelangt nach Anhörung der Verfahrensparteien sowie nach erfolgter Verlesung der Aussagen des Zeugen M zur Überzeugung, dass eine (vorzeitige) Auflösung des

Leasingvertrages durch die Bestandgeberin nach den im Leasinggeschäft üblichen Usancen und Gepflogenheiten vor Ablauf der seitens der Leasingnehmer abgegebenen Verzichtsfrist (20 Jahre) als unrealistisch gilt. Als glaubhaft erachtet der Senat insbesondere die Aussage des Zeugen M, wonach die von ihm vertretene Gesellschaft bei vertragskonformen Verhalten ihrer Leasingpartner nicht das geringste Interesse habe, Leasingverträge vorzeitig aufzulösen. Die vorliegende vertragliche Konstruktion liege, so der Zeuge, im Interesse der Leasinggesellschaft, welche dadurch in ihrer Position insofern gestärkt werde, als dass im Falle des Auftretens von Vertragsstörungen, eine Auflösung des Leasingverhältnisses wesentlich leichter herbeizuführen sei, als dies etwa bei Abgabe einer beidseitigen Kündigungsverzichtserklärung der Fall wäre. Ob – theoretisch – eine durch die Leasinggeberin erfolgte vorzeitige Aufkündigung des Leasingverhältnisses im Falle einer gerichtlichen Austragung halten würde, vermochte der Zeuge nicht zu nennen. Fakt sei jedenfalls, so der Vertreter der I, dass Leasingnehmer im Falle der Erfüllung der vertraglich ausbedungenen Verpflichtungen, eine vorzeitige Aufkündigung des Rechtsverhältnisses nicht befürchten müssten. Dem erkennenden Senat ist in diesem Zusammenhang bekannt, dass eine – grundlose – Kündung von Leasingnehmern eine geradezu fatale Auswirkung auf den weiteren Geschäftserfolg der aufkündigenden Leasingfirma hätte, zumal derartige Praktiken, welche diametral zu den Usancen des Leasinggeschäftes stehen, in der Leasingbranche rasch bekannt werden würden.

Der Senat erblickt ferner im Umstand, dass in Pkt 9. der Vereinbarung über den Vertragseintritt der C-GmbH vom 14. Juli 1997, eine Rückübertragung des Mietrechtes an Grund und Boden nach Ablauf der bedungenen Vertragsdauer festgelegt worden ist, ein gewichtiges Indiz dafür, dass auch die Leasinggeberin von einem Fortbestehen der Leasingvereinbarung bis hin zum Vertragsende (2008) ausgeht.

Aus dem Anbot vom 22. August 1988, welches, wie vom Zeugen M bestätigt wurde, dem gegenständlichen Leasingverhältnis zugrunde liegt, ist zu entnehmen, dass den Bestandnehmern das Recht zusichert worden ist, am Ende der Kündigungsverzichtsfrist, also nach Ablauf von 20 Jahren, das Objekt zum Restwert zu erwerben. Da bei dem im vorliegenden Fall gewählten Kautionsmodell die angesammelte Kaution exakt dem kalkulatorischen Restwert entspricht, würden bei dem späteren Eigentumsübergang die Erwerber auch keine weiteren Zahlungen mehr zu leisten haben. Auch aus dieser Faktenlage ergibt sich, dass eine vorzeitige Auflösung des Bestandverhältnisses seitens der Leasinggeberin nicht in Erwägung gezogen wird, was zudem auch ausdrücklich vom Vertreter der Leasinggeberin (M) bekräftigt wurde. Der Umstand, dass der Leasinggeberin das Recht zukommt, bei Nichteinhaltung der vertraglichen Vereinbarungen durch die Leasingnehmer bzw. bei einer Verschlechterung von deren Bonität, vom Aufkündigungsrecht Gebrauch zu

machen, ist nicht geeignet, die Fremdüblichkeit des Leasingverhältnisses anzuzweifeln. Die zur Auflösung führenden Gründe sind Ausdruck des Versuches der Leasinggeberin, das allgemeine Geschäftsrisiko, welches mit derartigen Projekten naturgemäß einhergeht, zu mindern.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die Bw. von einer langfristigen Bestanddauer verbunden mit dem Erwerb des Geschäftsobjektes ausgeht, ergibt sich ferner aus dem Umstand, dass die Gesellschafter Ing.A und Ing.B unmittelbar nach Fertigstellung des Objektes mit diversen Firmen Untermietverträge auf unbestimmte Zeit abgeschlossen haben, wobei zum Teil, und zwar von Unterbestandgeberseite aus, einseitige Kündigungsverzichte für die Dauer von bis zu 25 Jahren abgegeben worden sind (vgl. Bestandvertrag mit Fa. S GmbH, abgeschlossen 1988, Kündigungsverzicht bis 2014; Bestandvertrag mit WB , abgeschlossen 2001, Kündigungsverzicht bis 2011; Bestandvertrag mit Fa. Papier B , abgeschlossen 1988, Kündigungsverzicht bis 2008). Für den erkennenden Senat ist offensichtlich, dass Untermietvereinbarungen der vorliegenden Art nicht abgeschlossen worden wären, wäre das zugrunde liegende Leasingverhältnis – wirtschaftlich betrachtet – als ein jederzeit von Seiten der Leasinggeberin aufkündbares Bestandrecht anzusehen. In einem derartigen Fall hätten die Untermieter Ing.A und Ing.B wohl kaum einen Kündigungsverzicht abgegeben, da eine vorzeitige Auflösung des Leasingvertrages zugleich – ex lege – die Untermietverträge zum Erlöschen gebracht und damit möglicherweise eine Schadenersatzpflicht gegenüber den betroffenen Untermietern ausgelöst hätte.

In der Veräußerung des Leasingrechtes an die Bw. vermag der Senat auch keinen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO zu erblicken. Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist sodann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder, ob dieser ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 14.12.2000, 95/15/0111; 25.9.2002, 97/13/0175). Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings dann kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO, wenn außersteuerliche Gründe vorliegen. Derartige Gründe sind auch in der Verminderung der zivilrechtlichen Haftung zu erblicken (VwGH 23.5.1990; 89/13/0272-0275). Wenn der geschäftsführende Gesellschafter Ing.A anführt, man habe sich in Ansehung der prekären finanziellen Situation des Gesellschafters Ing.B dazu entschlossen, das Leasingrecht und die daraus erfließenden Untermietrechte an die A&B-GmbH zu veräußern, da bei einer Kapitalgesellschaft eine Kündigung der Gesellschaft durch Privatgläubiger (vgl. dazu § 135 HGB) nicht möglich sei, so ist dies – nach Ansicht des erkennenden Senates – ein tauglicher außersteuerlicher Grund, der den Veräußerungsvorgang vom Missbrauchsvorwurf befreit. In diesem Zusammenhang bleibt

festzuhalten, dass im Zuge des Berufungsverfahrens auch Überprüfungshandlungen dahingehend angestellt wurden, ob und seit wann sich Ing.B in einer finanziell angespannten Situation befunden habe. Im Zuge dieser Nachforschungen wurden die diesbezüglichen Aussagen des Ing.A von Seiten des Finanzamtes Spittal Villach vollinhaltlich bestätigt.

Aktenkundig ist zudem eine Ablichtung des seitens der steuerlichen Vertretung zur Vorlage gebrachten Konkursdiktes des LG Klagenfurt, Gz BB, betreffend Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des Ing.B vom 25. Juli 2001. Dem Senat ist weiters bekannt, dass das Konkursverfahren nach Verteilung der Masse gemäß § 139 KO am 7. November 2002 aufgehoben wurde.

Aus all dem Gesagten folgt, dass die Veräußerung des Leasingrechtes am Objekt L-G als fremdüblich anzusehen ist. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass im Wesentlichen jene Rechte und Pflichten an die Bw. veräußert worden sind, welche im Vertragswerk zwischen der Leasinggeberin (C-GmbH) und den Gesellschaftern Ing.A / Ing.B seinerzeit vereinbart wurden. Dass zwischen Leasinggeberin und den Leasingnehmern ein die Fremdüblichkeit obstruierendes Naheverhältnis bestanden hätte, wurde von keiner der Verfahrensparteien behauptet und finden sich hiefür auch keinerlei Anhaltspunkte. Auch dieses Faktum spricht in klarer Weise dafür, dass die Leasingvereinbarung als fremdüblicher Vertrag einzustufen ist.

In einer zweiten Prüfungsebene gilt es abzuklären, ob der Verkauf der mit dem Leasingrecht verbundenen Untermietverhältnisse als fremdüblich qualifiziert werden kann. Wenn die Amtspartei diesbezüglich ins Treffen führt, dass gerade in Ansehung der angespannten finanziellen Lage des Gesellschafters Ing.B, ein Dritter die (Unter)Mietrechte nicht bzw. nicht um den vereinbarten Kaufpreis erworben hätte, so vermag der erkennende Senat diese Argumentation aus folgenden Überlegungen heraus nicht zu teilen: Ein Extraneus würde seine Entscheidungsfindung, ob und zu welchem Kaufpreis er Mietrechte anschafft, primär davon abhängig machen, ob diese als gewinnbringend einzustufen sind oder nicht. Führt man sich vor Augen, dass ab 2008 für die Restlaufzeit (20 Jahre) keine Leasingraten mehr anfallen und sodann – wie in der mündlichen Verhandlung zum Ausdruck gebracht wurde – von nachhaltig zu erzielenden monatlichen Mieteinkünften von über € 7.267,18 (S 100.000,-) auszugehen ist, so kann ein derartiges Investment (bei einer Gesamtlaufzeit von 27 Jahren) wohl kaum als nicht lukrativ bezeichnet werden.

Im Lichte der soeben genannten Aspekte ist der hier zu beurteilenden Mietrechtskauf in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als fremdüblich anzusehen.

Zum Wert der erworbenen Untermietrechte und damit zur Höhe des Kaufpreises ist festzuhalten, dass Letzterer von der Rentabilität des Objektes sowie der Qualität der Untermietverträge abhängig ist. Dass im gegenständlichen Fall die Auslastung des Gebäudes von Beginn an gegeben war, ergibt sich aus den Akten. Hinsichtlich der Ermittlung des Ertragswertes durch Ing. K wurde von der Amtspartei nichts Substanzielles vorgebracht, was den ermittelten Ansätzen entgegenstünde. Das zugrunde liegende Gutachten ist in sich schlüssig und befindet sich der festgestellte Ertragswert innerhalb der von der einschlägigen Fachliteratur vertretenen Wertansätze (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 2002, S 100ff).

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und waren die beiden angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Klagenfurt, am 24. April 2006