



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Dr. Harald Sippl und Michael Fiala im Beisein der Schriftführerin Isabella Preisinger über die Berufungen der Bw., vertreten durch Gruber Wirtschaftstreuhand GmbH, 3393 Zelking, Gassen 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, vom 22. Juli 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 sowie Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 nach der am 4. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Kapitalertragsteuer für 2000 wird festgesetzt mit € 56.139,76.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Kapitalertragsteuer für 2000 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen Elektrohandel und das Elektroinstallationsgewerbe. Den Gewinn des

abweichenden Wirtschaftsjahres – Bilanzstichtag 28. Februar – ermittelt die Bw. gemäß § 5 EStG 1988.

Den Eintragungen im Firmenbuch folgend sind am Stammkapital der Bw. der Gesellschafter-Geschäftsführer AB zu 25 % und Ing. EF zu 75 % beteiligt. Ab dem 25. April 2001 sind der Gesellschafter-Geschäftsführer AB zu 99,8 % sowie IJ zu 0,2 % am Stammkapital der Bw. beteiligt (ABp AS 192-193).

Im Zuge einer die Abgabensjahre 1999 – 2001 betreffenden gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten Außenprüfung traf der Prüfer im Prüfungsbericht nachstehende berufsrelevante Feststellungen:

### **TZ 13 Aktivierung Betriebsgebäude X 2001:**

Die Anschaffungskosten der im November 2000 angeschafften Halle in X habe die Bw. in ihrer Bilanz aktiviert, einige Investitionen im Zusammenhang mit der Anschaffung (Planungskosten, neuer Laminatboden) jedoch als Instandhaltung verbucht. Nach Ansicht des Prüfers wären diese Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten im Zusammenhang mit dem Kauf zu aktivieren.

Planungskosten – Fa. A	25.000,00
Laminatboden – Fa. M	36.363,00
	<u>61.363,00</u>
1/2 Afa 2001 (3%)	920,00
Afa 2002 (3%)	1.840,00
IFB WJ 00/01	5.523,00

	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>
lt. HB		3.516.515,00	258.059,60
Aktivierung Bp		61.363,00	4.459,00
Afa		-920,00	-66,80
Afa			-133,70
<b>Lt. Bp</b>	<b>0,00</b>	<b>3.576.958,00</b>	<b>262.318,10</b>
Vermögensänderung		60.443,00	4.258,50
Vermögensänderung VJ		0,00	4.392,50
<b>Gewinnänderung lt. Bp</b>	<b>0,00</b>	<b>60.443,00</b>	<b>-134,00</b>

### **TZ 14 Wohnungsablöse**

*"... Die [Bw.] ist seit 1988 alleinige Eigentümerin der Liegenschaft in Z, Straße. Im Anlagevermögen erfasst ist das Grundstück mit einem Anschaffungspreis von ÖS 949.389 und einem 1986 errichteten Gebäude (Verkaufslokal, Büro, Lager) mit Baukosten von ÖS 2.475.000.*

*Im Jahr 1990 und 1991 wurde von Herrn AB das bis dahin nicht genutzte Dachgeschoss zu einer privaten Wohnung ausgebaut. Die Finanzierung erfolgte aus privaten Geldmitteln. Die*

*Dachwohnung (206 m<sup>2</sup>) wurde von Herrn AB im April 1991 bezogen. Die anteiligen Betriebskosten wurden in der Folge der [Bw.] ersetzt. Zwischen der [Bw.] als Gebäudeeigentümer und Herrn AB wurde über die Einbauten keinerlei Regelung getroffen, wie es unter Fremden üblich ist. Es wurde weder über die Nutzung des Dachbodens des Betriebsgebäudes eine Vereinbarung getroffen, noch über etwaige Ablösezahlungen im Fall, dass Herr AB aus der Wohnung auszieht.*

*Am 15.12.2000 wurden die von Herrn AB im Dachgeschoss getätigten Investitionen von der [Bw.] um ÖS 3.090.000 abgelöst (206m<sup>2</sup> á ÖS 15.000). Die [Bw.] hat die Wohnungsablöse aktiviert und gegen das Verrechnungskonto gebucht. Ab diesem Zeitpunkt wird für die Dachwohnung von Herrn AB eine monatliche Miete von ÖS 10.909 zuzüglich USt verrechnet. ... "*

### **Steuerliche Beurteilung des Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung**

Die privat genutzte Wohnung des Gesellschaftergeschäftsführers stelle Vermögen der berufungswerbenden Gesellschaft dar. Die Ablösezahlung für die getätigten Investitionen werde daher auf ihre Angemessenheit überprüft. Da der Gesellschaftergeschäftsführer den Dachbodenausbau mit privatem Kapital finanziert habe, stehe ihm trotz aller Mängel eine Ablöse zu. Der Ablösewert werde in Anlehnung an die mietenrechtliche Praxis (vgl. § 10 MRG) ermittelt, wobei zwischen Wohnungsinvestitionen mit einer Lebensdauer von 10 bzw. 20 Jahren unterschieden werde. Da keine Rechnungen über die Um- und Ausbauten der Wohnung vorlägen, seien die Anschaffungskosten zu schätzen.

Das im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegte Gutachten (Verkehrswertschätzung) erscheine allerdings für die Ermittlung der Ablösezahlung untauglich. Ausgehend von im Gutachten ermittelten Anschaffungskosten, werde ein Abschlag von 33 % vorgenommen, da es sich um einen Dachbodenausbau handle. Die derart ermittelten Anschaffungskosten in Höhe von ÖS 2.466.670 erscheinen – im Vergleich zu den ehemaligen Baukosten für das Betriebsgebäude in Höhe von ÖS 2.475.000 netto – als angemessen. Zu jeweils 50 % würden die Anschaffungskosten der seit nunmehr 9,5 Jahren vom Gesellschaftergeschäftsführer genutzten Wohnung Investitionen zugeordnet, welche laut MRG einer 10- bzw. 20-jährigen Nutzungsdauer unterliegen.

Anschaffungskosten lt. Gutachten	3.700.000,00
1/3 Abschlag für Dachgeschoss	1.233.330,00
	2.466.670,00
50 % Nutzungsdauer 20 Jahre	1.233.335,00
50 % Nutzungsdauer 10 Jahre	1.233.335,00
	1/20
	61.670,00
	<b>10,5 / 20</b>
	<b>647.535,00</b>
	1/10
	123.330,00
	<b>halbes 1/10</b>
	<b>61.665,00</b>
Ablösewert lt. Bp (in ATS)	<b>709.200,00</b>
in €	51.540,00

Nunmehr werde bei der Vermietung dieser Wohnung der Bw. an den Gesellschaftergeschäftsführer eine angemessene Miete verrechnet, sodass durch die Vermietung eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliegt.

### Steuerliche Konsequenzen:

1. Die Differenz zwischen dem von der Betriebsprüfung ermittelten Ablöswert und der von der [Bw.] geleisteten Ablöse stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Der Zufluss der verdeckten Ausschüttung erfolge mit dem Verbuchen der Zahlung auf dem Gesellschafterverrechnungskonto am 15. Dezember 2000.
2. Der von den Anschaffungskosten geltend gemachte Investitionsfreibetrag stehe auch nicht für die von der Betriebsprüfung berichtigten Anschaffungskosten zu, da die Dachwohnung dem Betriebszweck der [Bw.] nicht unmittelbar diene.
3. Von den ursprünglichen Anschaffungskosten (ÖS 3.090.000) werde die Afa mit 5 % berechnet, wobei von der Betriebsprüfung nunmehr eine Afa von 2 % von den als zulässig anerkannten Anschaffungskosten (ÖS 709.200) berücksichtigt werde.

### TZ 14a Kapitalertragsteuer – Verdeckte Ausschüttung lt. Bp:

Ablösezahlung lt. HB	3.090.000,00
Ablösezahlung lt. PB	709.200,00
Differenz = verdeckte Ausschüttung	<b>2.380.000,00</b>
25 % KEST	<u>595.200,00</u>

Die KEST werde vom Gesellschaftergeschäftsführer getragen.

### TZ 14b IFB-Berichtigung:

Anschaffungskosten Dachwohnung lt. HB	3.090.000,00
9 % IFB	278.100,00

### TZ 14c AfA – Berichtigung Wohnung – außerbilanzielle Zurechnung:

	2001 (ÖS)	2002 (€)
AfA lt. HB (5 %)	77.250,00	11.227,00
AfA lt. Bp. (2 %)	7.092,00	1.030,00
AfA Differenz lt. Bp.	<u>70.158,00</u>	<u>10.197,00</u>

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und erließ am 21. Juli 2004 für die Bw. den Feststellungen entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für 2001 und 2002. Mit Bescheid vom 22. Juli 2004 berichtigte das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2001 gemäß § 293 BAO hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Am 26. Juli 2004 erließ das Finanzamt den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2000 für die Bw. in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung.

Mit Schriftsatz von 24. September 2004 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001 und 2002 sowie den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2000 und führte im Wesentlichen begründend aus:

Der Gesellschaftergeschäftsführer habe in den Jahren 1989 und 1990 im Dachboden des im Betriebsvermögen befindlichen Betriebsgebäudes der Bw. eine Wohnung auf eigene Kosten eingerichtet.

Aufwendungen für Zu- und Umbauten, die vom Mieter nicht zugunsten des Eigentümers vorgenommen würden, stellen ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut beim Mieter dar. Nichts anderes könne nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.4.1996 gelten, wenn der Unternehmer die Liegenschaft, auf der er Um- und Zubauten vorgenommen habe, nicht aufgrund eines Mietverhältnisses, sondern unentgeltlich zur Nutzung überlassen erhalten habe. Investitionen des Nutzungsberechtigten, die im eigenen Interesse getätigt würden, werden im allgemeinen diesem als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen sein, unabhängig davon, ob es sich bei dem Wirtschaftsgut im bürgerlichrechtlichen Sinn um eine selbständige Sache oder um einen selbständigen oder unselbständigen Bestandteil einer solchen handle. Da der Gesellschaftergeschäftsführer jedenfalls wirtschaftlicher Eigentümer seiner Bauinvestitionen sei, könne er diese auch an den Grundstückseigentümer verkaufen.

Festzuhalten sei jedenfalls, dass auf das gegenständliche Betriebsgebäude – Geschäftslokal im Erdgeschoss und Wohnung im Dachgeschoss – das Mietrechtsgesetz nicht anzuwenden sei, weil das Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG (Vorliegen von mindestens zwei Wohnungen) nicht erfüllt sei. Der von der Abgabenbehörde herangezogene § 10 MRG sei bei der Beurteilung der Angemessenheit der Höhe des Verkaufspreises somit nicht anwendbar. Die Frage der Höhe der Ablöse des Investitionsaufwandes richte sich nach den §§ 1097, 1036 und 1037 ABGB. Folglich sei dem Gesellschaftergeschäftsführer jener Aufwand zu ersetzen, der für die Bw. verbleibe und sei daher der Sachwert der Wohnung zu ermitteln gewesen. Das Vorliegen einer Ablösevereinbarung sei für die Veräußerbarkeit der Wohnung nicht erforderlich.

Mittels Bewertungsgutachten über die Ausbaukosten sei der Verkehrswert der Wohnung ermittelt worden und werde deswegen von einem Verkehrswert der Wohnung im Jahr 2000 von € 195.239 ausgegangen. Seitens der Betriebsprüfung werde die Angemessenheit der Höhe des Kaufpreises angezweifelt und habe diese bei ihrer Ermittlung der Anschaffungskosten einen nicht nachvollziehbaren Abschlag von 33 % vorgenommen. Die

Differenz zwischen dem vertraglich vereinbarten Kaufpreis und dem von der Betriebsprüfung als angemessen ermittelten Wert werde als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilt. Dem entgegenzuhalten sei der m<sup>2</sup>-Preis, welcher beim vereinbarten Kaufpreis (ÖS 3.090.000, € 224.559,06) etwa ÖS 15.000 (€ 1.090) betrage. Die Nettoherstellungskosten für die Dachbodenausbauten liegen daher lt. Auskunft eines Sachverständigen mit € 1.300/m<sup>2</sup> und € 1.450/m<sup>2</sup> erheblich über den dem Kaufvertrag zugrunde liegenden m<sup>2</sup>-Preisen. Die Festsetzung dieser Preise im Kaufvertrag könne somit als fremdüblich betrachtet werden, zumal die Abweichung des Kaufpreises zum im Bewertungsgutachten ermittelten Verkehrswert weniger als 15 % betrage und daher als geringfügig zu beurteilen sei. Der Kaufpreis für die Wohnung basiere auf den üblichen Quadratmeterpreisen und stelle einen fremdüblichen Faktor dar. Dies werde auch durch das Gutachten untermauert. Eine beabsichtigte Vorteilsgewährung an den Gesellschaftergeschäftsführer könne im gegenständlichen Fall ausgeschlossen werden, da der Kaufpreis sich auf die ortsüblichen Errichtungskosten zurückführen lasse. Die Abweichung zwischen der ursprünglichen Bewertung im Dezember 2000 anlässlich der Festsetzung des Kaufpreises und dem Ergebnis des Bewertungsgutachtens führe aufgrund der Geringfügigkeit nicht zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. VwGH vom 30.3.1989, 88/14/0111).

Abschließend sei festzuhalten, dass die Bw. die Wohnung auch von einem fremden Dritten erworben hätte und der Dachbodenausbau ein werthaltiges Wirtschaftsgut für die Bw. darstelle. Diesbezüglich sei auf das beiliegenden Gutachten zu verweisen, wonach Wohnungseigentum jederzeit begründet und die Wohnung als Einheit verkauft werden könne.

Hinsichtlich der Aktivierung der Instandhaltungsaufwendungen und Planungskosten beim Betriebsgebäude X werde auf die ESt-RL RZ 2620 verwiesen. Demnach seien anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen im Zusammenhang mit einer Liegenschaft insoweit zu aktivieren, als der Kaufpreis deswegen niedriger sei. Die von der Bw. getätigten Aufwendungen stellen jedoch Erhaltungsaufwand dar, der nicht im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes stehe. Eine Verminderung des Kaufpreises sei nicht erfolgt und habe sich im Gebäude bereits ein "voll nutzbares" Geschäftslokal befunden, in welchem lediglich statt des vorhandenen Kunststoffbelages ein Laminatboden verlegt worden sei. Dies stelle typischen Erhaltungsaufwand dar, der in regelmäßigen Abständen anfalle. Auch zeige die Erfahrung, dass es kaum Einfluss auf den Kaufpreis einer Immobilie habe, welcher Art der benutzbare Fußboden sei.

Überdies seien die in den Planungskosten dargestellten Arbeiten niemals realisiert worden und stehen daher mit dem Erwerb und auch nicht mit den Umbaukosten in Zusammenhang. Das im Gebäude befindliche Geschäftslokal sei keiner grundlegenden Renovierung unterzogen

worden. Voraussetzung für die Annahme aktivierungspflichtiger Herstellungskosten sei die Veränderung der Bausubstanz eines Gebäudes und die wesentliche Verbesserung des Gebäudes verbunden mit einer wesentlichen Nutzwertsteigerung und Nutzungsdaueränderung. Die Aktivierung der gegenständlichen Aufwendungen habe daher zu entfallen.

Die Bw. beantragte der Berufung stattzugeben und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat anzuberaumen.

In der Stellungnahme hielt der Betriebsprüfer zunächst fest, dass keinerlei Vereinbarungen, wie sie üblicherweise zwischen einem Mieter und Vermieter abgeschlossen werden, vorliegen. Auch könne im Falle eines Konkurses der Bw. der Ausschluss Dritter von Einwirkungen auf die Sache nicht geltend gemacht werden.

Unbestrittenermaßen seien für die Wertermittlung der Wohnung die Bestimmungen des ABGB maßgeblich und nicht jene des MRG. Nach Ansicht der Betriebsprüfung komme jedoch diese Bewertungsmethode zu keinem anderen Ergebnis, da vor allem der Ertragswert der Wohnung für deren Wertfindung maßgeblich erscheine, und es darauf ankomme, das Wievielfache einer Jahresmiete der Käufer bereit sei zu zahlen. Ab dem Erwerb der Wohnung erziele die Bw. eine Monatsmiete von ÖS 10.909 netto, womit sich die zehnfache Jahresmiete für den Ablöswert in Höhe von ÖS 1.309.000 errechne. Abschläge für die Lage der Wohnung (Hauptstraße und Zugang über das Geschäftslokal) seien dabei noch nicht berücksichtigt.

Die im Berufungsschriftsatz vorgebrachten Argumente betreffend die Aktivierung der nachträglichen Anschaffungskosten seien dem Prüfer bisher nicht bekannt.

In der Replik vom 14. Jänner 2005 verwies die steuerliche Vertretung der Bw. im Wesentlichen auf das bisher Vorgebrachte.

In der Berufungsvorlage an den Unabhängigen Finanzsenat beantragte die Amtspartei die Berufung als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, als einerseits die Kapitalertragsteuer für 2000 mit 25 % von ÖS 3.090.000 festgesetzt und andererseits der Gewinn der Wirtschaftsjahre 2000/2001 und 2001/2002 der Bw. – somit Körperschaftsteuerbescheide für 2001 und 2002 – um ÖS 7.092 bzw. € 1.030 (von der Betriebsprüfung berücksichtigte Afa der Dachwohnung) erhöht werde. Den Antrag begründete die Amtspartei wie folgt:

*"... In den Jahren 1990 und 1991 wurde von AB das bis dahin nicht genutzte Dachgeschoss mit Eigenmitteln zu einer privaten Wohnung ausgebaut (206 m<sup>2</sup>). Im April 1991 wurde die Wohnung bezogen. Die anteiligen Betriebskosten wurden in der Folge der GmbH ersetzt.*

*Es wurde lt. Bp-Bericht weder über die Nutzung des Dachbodens eine Vereinbarung getroffen, noch über etwaige Ablösezahlungen für den Fall, dass AB aus der Wohnung auszieht.*

*Am 15.12.2000 wurden die von AB im Dachgeschoss getätigten Investitionen von der GmbH um ÖS 3.090.000 abgelöst (206 m<sup>2</sup> á ÖS 15.000). Seither wird für die Dachwohnung dem Gesellschaftergeschäftsführer eine monatliche Miete von ÖS 10.909 zuzüglich Umsatzsteuer verrechnet.*

*Lt. Bp-Bericht steht im Zuge der Bereinigung der Besitzverhältnisse im Dezember 2004 [gemeint wohl 2000, Anm. Ref.] (das Gebäude mit der Wohnung gehört grundbücherlich der GmbH) Herrn AB trotz aller Mängel eine Ablöse zu, da er unbestritten den Dachbodenausbau finanziert hat.*

*Es ist nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund die berufungswerbende GmbH dem Gesellschafter AB im Jahr 2000 die im Dachgeschoss getätigten Investitionen abgelöst hat. AB hat die ihm von der GmbH zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten in den Jahren 1990 und 1991 als Wohnung eingerichtet. Die Wohnung wird offenbar weiterhin durch den Gesellschafter genutzt. Weshalb es im Dezember 2001 [gemeint wohl 2000, Anm. Ref.] zu einer Bereinigung der Besitzverhältnisse kommen musste, ist nicht verständlich. Die GmbH ist Alleineigentümerin der Liegenschaft, daran hat sich offenbar nichts geändert. Sie konnte kein wirtschaftliches Interesse daran haben, ihrem Geschäftsführer Investitionen in einer von ihm weiterhin genutzten Wohnung abzulösen. Eine 'Bereinigung der Besitzverhältnisse', die dazu führt, dass dem Mieter eine Ablöse für eine von ihm genutzte Wohnung in einer Höhe gewährt wird, welche die Errichtungskosten für das gesamte Gebäude übersteigt, ist nicht fremdüblich. Diese Vorgangsweise stellt nach Ansicht des Finanzamtes eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter AB dar und führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, die in voller Höhe der Kapitalertragsteuer zu unterziehen ist."*

Mit Faxmitteilung vom 8. Juli 2009 wurde der steuerlichen Vertretung der Bw. der (abändernde) Antrag der Amtspartei im Rahmen der Aktenvorlage zur Kenntnis gebracht und wurde die Bw. mit Vorhalt vom 15. April 2010 aufgefordert, Unterlagen vorzulegen, welche die Erhaltungsaufwandseigenschaft der getätigten Investitionen in das erworbene Betriebsgebäude "X" belegen (vgl. Tz 13 Bp-Bericht).

In Beantwortung des Vorhaltes gab die steuerliche Vertretung der Bw. bekannt, keine schriftlichen Unterlagen oder Beweismittel für ihr Berufungsbegehren vorlegen zu können, und verwies auf das bisherige Berufungsvorbringen.

Am 30. Juni 2010 wurde der Bw. die Möglichkeit eingeräumt, zur vorläufigen und das Verfahren nicht präjudizierenden Rechtsansicht des Referenten des Berufungssenates schriftlich Stellung zu nehmen:

Dabei teilte der Referent der steuerlichen Vertretung der Bw. die Auffassung mit, dass die Frage der Höhe der "*Vergütung des Aufwandsersatzes für den Ausbau des Dachbodens*" (Errichtungs- und Herstellungsaufwand) an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. nach den Bestimmungen der §§ 1097, 1037 und 1036 ABGB zu beurteilen sein werde, wobei diese Ansicht auch von der steuerlichen Vertretung der Bw. vertreten werde (in diesem Sinne auch



das Schreiben vom 2. September 2004 der Rechtsanwaltspartnerschaft H&P, Punkt 4 ff, KÖSt-Akt 2002, AS 63).

Dieser Ansicht folgend, seien nach den Bestimmungen der §§ 1097, 1036 und 1037 ABGB die wirklich notwendigen und zweckmäßigen Verbesserungen des Mietgegenstandes ersatzfähig. Der Bestandnehmer habe für die Durchführung von Arbeiten, die dem Bestandgeber obliegen (notwendige Verbesserungen) einen sofort fälligen Anspruch auf unbegrenzten Ersatz aller Aufwendungen (Rummel, ABGB Kommentar, Rz 3, § 1097).

Als notwendige Verbesserungen verstehe das Gesetz z.B. Arbeiten zur Erhaltung der allgemeinen und gemeinschaftlichen Teile des Mietgegenstandes, Behebung von ernsten Schäden, Arbeiten zur Aufrechterhaltung der Infrastruktur des Mietgegenstandes, Arbeiten kraft öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen.

Soweit es sich jedoch um nicht dem Bestandgeber obliegende und daher den notwendigen gleichgestellte Arbeiten handle, könne der Bestandnehmer Ersatz von Aufwendungen nur soweit Verlangen, als sie bei Beendigung des Bestandsverhältnisses als zum klaren und überwiegenden Vorteil des Bestandgebers erbracht anzusehen sind. Diese Ansprüche können daher im Gegensatz zu Ansprüchen aus notwendigen Verbesserungen auch nicht früher geltend gemacht werden (Rummel, ABGB Kommentar, Rz 4, § 1097).

Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer getätigten Errichtungs- und Herstellungsaufwände stellen eine nützliche und zweckmäßige Verbesserung des Mietgegenstandes im Sinne des § 1097 ABGB dar. Folglich dürfe der von der Bw. dem Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Ersatz von derartigen Aufwendungen nur nach Beendigung des Mietverhältnisses, sohin nach dem Sommer 2005 erfolgen und nicht früher geltend gemacht werden. Aus dem Vorgesagten ergebe sich somit, dass ein Anspruch nach § 1097 2. Satz ABGB erst mit Beendigung des Mietverhältnisses entstehe und daher eine bei aufrechter Mietverhältnis erfolgte Investitionsabläse jedenfalls nicht einer fremdüblichen Gestaltung entspreche.

Sollte der Berufungssenat dieser Auffassung folgen und zu dem Ergebnis kommen, dass gegenüber der Bw. im Streitjahr kein Ersatzanspruch bestanden habe, die Zahlung daher einem Fremdvergleich nicht standhalte und ihr auch keine klare, eindeutige und jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung zugrunde liege, so wäre abweichend zu der Beurteilung durch die Abgabenbehörde I. Instanz die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Ausmaß ÖS 3.090.000 die Folge.

Mit Schreiben vom 30. August 2010 nahm die Bw. zur Auffassung des Referenten des Berufungssenates wie folgt Stellung:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe den Ankauf der Wohnung mit seinem 25 %-igen Anteil am Stammkapital der Bw. nicht alleine bestimmen können, sondern habe es der Zustimmung des Mehrheitsgesellschafters (75 %) zu diesem Geschäft bedurft. Dieser Umstand begründe die Fremdüblichkeit des Ankaufes von vorne herein, sonst hätte der Mehrheitsgesellschafter diesem Wohnungskauf nicht zugestimmt.

Gemäß § 883 ABGB unterliegen Kaufverträge keiner Formpflicht, sofern diese keine grundbücherlichen Schritte erforderlich machen. Derartiger Maßnahmen habe es im gegenständlichen Fall nicht bedurft, weswegen auch eine notarielle Beglaubigung nicht notwendig gewesen sei.

*" ... Spricht man von der Form eines Rechtsgeschäfts, ist damit meist die äußere Form des Vertrages gemeint. Sie besteht darin, dass zum (inneren) rechtsgeschäftlichen Konsens auch ein nach außen hin wahrnehmbarer Akt hinzutritt, der idR den inneren Inhaltlichen des Rechtsgeschäfts nicht berührt und damit den Geschäftsabschluss beweisbar macht; oft soll dadurch aber auch die Ernsthaftigkeit des Abschlusses unter Beweis gestellt werden. Es ist von die äußere und innere Form von Rechtsgeschäften zu unterscheiden, die den inhaltlichen Teil des jeweiligen Rechtsgeschäfts berührt. Die innere Form der Vertragsgestaltung dient dazu, Streit zu vermeiden. Unterlaufene Formverstöße können durch nachträgliche Erfüllung des Rechtsgeschäfts geheilt werden.*

*Der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses kann von den Entscheidungsträgern selbst bestimmt werden und unterliegt nicht den Bestimmungen des MRG. Auch regelt das ABGB nur jene Fälle eines Vertragsabschlusses, bei denen von den Vertragsparteien keine Einigung über den Inhalt des Vertrages erzielt wurde, bzw. erzielt werden kann.*

*Im gegenständlichen Fall bestand sehr wohl eine Einigung über den Vertragsabschluss. Dies wird durch die Errichtung des Kaufvertrags und deren Vollziehung dokumentiert. Daher stand es den Vertragsparteien frei, zu welchem Zeitpunkt der Vertragsabschluss getätigt wurde... "*

Im gegenständlichen Fall sei ein Dachbodenausbau errichtet worden, dabei handle es sich nicht bloß um einzelne Umbauten, sondern um dem Nutzungsberechtigten zuordenbare Wirtschaftsgüter (VwGH 2006/15/0152), wozu auch Zu- und Umbauten an gemieteten Liegenschaften zählen. Da das Wirtschaftsgut "*Dachbodenausbau*" selbständig bewertbar sei, und über eine eigene Verkehrsfähigkeit habe, können die Vertragspartner auch autonom darüber verfügen und entscheiden zu welchem Zeitpunkt es verkauft werde. Eine gesetzliche Vorschrift, ein Verkauf wäre erst bei Beendigung des Bestandsverhältnisses möglich, sei unbekannt.

*" ... § 1097 ABGB behandelt den Fall, dass ein Bestandsverhältnis beendet wird und im Zuge dessen Investitionen bewertet und abgelöst werden müssen. Die Anwendung dieser Norm wäre erforderlich, wenn kein anderer Vertrag vorläge und sich die Vertragsparteien nicht anders einigen. Ziel dieser Norm ist, dass der Mieter seine Ansprüche gegenüber dem Vermieter auf Ersatz durchsetzen kann. In diesem Fall wäre ein Kaufvertrag nicht erforderlich. Im vorliegenden Fall haben sich die Vertragsparteien aber auf einen Verkauf des Dachbodenausbaus (Wohnung) an den Liegenschaftseigentümer geeinigt, mit dem Ziel die zivilrechtlichen Verhältnisse zu ordnen unabhängig von einer Beendigung des*

*Bestandsverhältnisse. Aus dem § 1097 ABGB ist nicht ableitbar, dass der Mieter den von ihm errichteten Dachbodenausbau nicht zu jedem beliebigen Zeitpunkt an den Vermieter verkaufen darf. Der Abschluss von Kaufverträgen über selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter ist an keine Frist des ABGB oder des MRG gebunden, sondern erfordert nur die Einigung der Parteien. Das gegenständliche Geschäft führte sowohl für die Kapitalgesellschaft als auch für Herrn AB zu einem wirtschaftlich "billigem Ergebnis". Herr AB hat den Vorteil, dass er seine Investition zugunsten der GmbH ersetzt bekam, und wie bereits in diesem Schreiben dargestellt, nicht mehrfach zahlen muss. Die GmbH hat den Vorteil, dass allfällige Ersatzansprüche des Mieters bereinigt sind und die Wohnung im Falle einer späteren Beendigung des Bestandsverhältnisses jederzeit frei verwertbar ist. Es wurde dabei für beide Vertragsparteien Rechtssicherheit erzielt. Die Angemessenheit des Kaufpreises wurde durch ein Gutachten (Dr. SV) belegt. Der Verkauf des Dachbodenausbaus (Wohnung) führte damit für beide Vertragsparteien zu einem billigen Ergebnis (so auch vom OGH im Erkenntnis 50b11/99z gefordert). Es bleibt daher schon aus diesem Grund kein Raum für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. ... "*

Nach allgemein gehaltenen Ausführungen betreffend die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen – im gegenständlichen Fall zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft – hielt die Bw. zu den einzelnen "Fremdüblichkeitskriterien" im Wesentlichen fest:

Über den Kauf der Wohnung habe man einen Kaufvertrag abgeschlossen, der sowohl dem Erfordernis der Publizität als auch dem des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes gerecht werde. Die Bw. habe zum einen die über den Kauf nach dem Umsatzsteuergesetz 1994 ausgestellte Rechnung in ihren Büchern ordnungsgemäß erfasst, zum anderen weise der Kaufvertrag eine klare Regelung über den Erwerb des Kaufgegenstandes, den Zahlungsmodalitäten und der Übergabe des Kaufgegenstandes auf. Selbst unter Fremden hätte sich keine andere Vorgehensweise ergeben, sodass diese beiden Kriterien als erfüllt zu betrachten seien.

*"... Gemäß § 883 ABGB, kann ein Vertrag mündlich oder schriftlich, vor Gericht oder außergerichtlich; mit oder ohne Zeugen errichtet werden. Diese Verschiedenheit der Form macht, außer den im Gesetze bestimmten Fällen, in Ansehung der Verbindlichkeit keinen Unterschied. ... "*

Hinsichtlich der Feststellung, es liege kein schriftlicher Mietvertrag vor, bleibt festzustellen, dass auch Vereinbarungen mit nahen Angehörigen nicht schriftlich abgeschlossen werden müssen, wenn die wesentlichen Vertragsbestandteile deutlich fixiert und der Abschluss sowie die tatsächliche Durchführung des Vertrages bewiesen werden können. Werde für Verträge unter Fremden die Schriftlichkeit gefordert, so gelte dies um so mehr für Verträge unter nahen Angehörigen. Wo Mündlichkeit grundsätzlich zulässig sei, so gelte dies auch für Verträge unter nahen Angehörigen.

Festzuhalten bleibe weiters, dass der gegenständliche Kaufvertrag einem Fremdvergleich standhalte, da für die Prüfung der Angemessenheit die Lage, Größe, Art, Beschaffenheit sowie

Ausstattung der Wohnung maßgeblich sei. Auf das bisherige Vorbringen und die beiden Bewertungsgutachten werde verwiesen, woraus sich die Fremdüblichkeit des abgeschlossenen Kaufvertrages ableiten lasse.

Abschließend bleibe auf § 21 BAO hinzuweisen, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen die wirtschaftliche Betrachtungsweise normiert werde. Nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt sei maßgebend.

*" ... Der getätigte Dachbodenausbau ist nicht als Investitionsablöse gemäß § 10 MRG zu sehen, sondern hat nach den tatsächlichen Herstellungskosten der Wohnung zu erfolgen. ... "*

Es müsse der Bw. freigestellt bleiben, wann sie welche Verträge abschließt. Der gegenständliche Kaufvertrag sei im Dezember 2000 aus folgendem Grund abgeschlossen worden:

*" ... Im Jahr 2000 hatte die [Bw.] Gesamtverbindlichkeiten von ATS 8,45 Mio. Im Falle einer Insolvenz der [Bw.] wäre auch die Dachbodenwohnung im Massevermögen gewesen und [der Gesellschafter-Geschäftsführer] hätte zusätzlich ATS 2,28 Mio. in die Masse einzahlen müssen, da er laut Verrechnungskonto diesen Betrag der [Bw.] schuldete. Daher hätte [der Gesellschafter-Geschäftsführer] im Insolvenzfall der [Bw.] die Dachbodenwohnung zwei Mal abkaufen müssen. Diese Situation hätte für [den Gesellschafter-Geschäftsführer] zu keinem "billigen" Ergebnis geführt. Jeder Fremde – also auch nicht Familienangehörige – wäre da genau so an einer Bereinigung dieser Situation äußerst interessiert gewesen.*

*Da der Hauptgesellschafter bei der [Bw.] jederzeit seinen 75%igen Anteil am Unternehmen verkaufen hätte können, oder durch den Tod des Gesellschafters, neue Hauptgesellschafter der [Bw.] die Herrschaft über das Unternehmen übernehmen hätten können, war [der Gesellschafter-Geschäftsführer] bestrebt, seine Ausbaurkosten für die Dachbodenwohnung durch die [Bw.] abgelöst zu bekommen.*

*Genauso muss die [Bw.] an der rechtlichen Bereinigung der Situation interessiert sein, da ja im Falle der Beendigung des Bestandsverhältnisses jedenfalls ein Ersatzanspruch von [dem Gesellschafter-Geschäftsführer] entstanden wäre. Rechtstreitigkeiten wären dadurch nicht auszuschließen, welche die wirtschaftliche Situation eines Unternehmens belasten könnten. Das Veräußerungsgeschäft hatte damit für beide Vertragsparteien Vorteile. ... "*

In der am 4. Mai 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachten die Parteien ergänzend vor:

### **1. Zur Aktivierung Betriebsgebäude X :**

Nach Ansicht des Vertreters der Amtspartei handle es sich dabei um zur Anschaffung der Halle zeitnahe Aufwendungen. Die Aktivierung sei daher zu Recht erfolgt.

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, der Austausch eines Laminatbodens stelle üblicherweise Instandhaltungskosten dar und sei dadurch das Gebäude nicht erst in einen betriebsfähigen Zustand gebracht worden.

Die berufungsgegenständlichen Planungskosten stünden in keinem Zusammenhang mit dem Ankauf des Gebäudes in X, sondern hätten einen geplanten Umbau des Geschäftslokales betroffen, welcher jedoch wegen Überschreitung der geplanten Kosten nicht durchgeführt worden sei.

## **2. Zur Wohnungs- Investitionsablässe:**

Zur Kaufpreisfindung führt die steuerliche Vertretung aus, dass im Zeitpunkt des Verkaufes des Dachbodens kein formelles Gutachten eingeholt worden sei, weil damals der Bankbetreuer in einem Gespräch mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer die Ansicht äußerte, dass gebrauchte Wohnungen um rund ÖS 15.000,-- pro m<sup>2</sup> verkauft werden könnten. Die in der Folge eingeholten Gutachten hätten diesen Wertansatz von ÖS 15.000,-- pro m<sup>2</sup> im Wesentlichen bestätigt.

Weiters werde auf die Ausführungen des VwGH vom 25.2.2009, ZI. 2006/13/0170 verwiesen, wonach Dachbodenausbauten ein eigenständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellen, weil es dabei zur Errichtung einer neuen Wohneinheit komme und es sich nicht um eine Umgestaltung im Sinne des MRG handle. Dieses eigenständig bewertbare Wirtschaftsgut stehe im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, und könne daher im Sinne der Privatautonomie von ihm jederzeit veräußert werden, wobei es nicht darauf ankommen könne, wann das Mietverhältnis beendet werde. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an der Dachwohnung seien mit der Veräußerung an die Bw. vereinigt worden.

In diesem Zusammenhang werde auch auf die Ausführungen des VwGH vom 25.2.1970, 1794/68, welche für die vertretene Rechtsauffassung sprechen, verwiesen.

Der Vertreter der Amtspartei verweist auf das bisher Vorgebrachte und hält ergänzend fest, dass der Mehrheitsgesellschafter Ing. EF bereits im April 1998 verstorben sei, und somit seine Zustimmung zum gegenständlichen Kaufvertrag gar nicht habe geben können.

Nach Dafürhalten des steuerlichen Vertreters seien die Rechtsverhältnisse, wie sie sich im Firmenbuch darstellen, maßgebend. Die Abtretung der Anteile sei allerdings erst im Jahr 2001 im Firmenbuch eingetragen worden.

Abschließend bleibe festzuhalten, dass man sich, auch wenn keine Rechnungen mehr vorhanden seien, in erster Linie daran zu orientieren habe, was die Wohnung wert sei, und dieser Wert sei durch die vorgelegten Gutachten entsprechend belegt worden.

Abschließend beantragte die Bw. der Berufung stattzugeben, während die Amtspartei die Abweisung der Berufung im Sinne des Vorlageantrages begehrte.

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

Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist das Elektroinstallations- und Elektrohandelsgewerbe, das Erbringen von Dienstleistungen in der automatisierten Datenverarbeitung und Informationstechnik sowie das Erbringen von Leistungen auf dem Gebiet der Radio- und Fernsehtechnik.

Im April 1998 schied der Mehrheitsgesellschafter, Ing. EF, infolge seines Ablebens aus der Gesellschaft aus. Aufgrund dessen Anbot vom 27. Jänner 1994 und der dazu korrespondierenden Annahmeerklärung des Gesellschafter-Geschäftsführers vom 21. April 1998 übertrug er diesem seinen 75 %-igen Gesellschaftsanteil. Ohne dass dieser Umstand im Firmenbuch veröffentlicht wurde, war der Gesellschafter-Geschäftsführer bis zum 22. März 2001 Alleingesellschafter.

Dies leitet sich zweifelsfrei aus den abgabenrechtlich relevanten Daten des Verstorbenen sowie aus dem notariellen Schreiben vom 22. März 2001 ab, mit dem (verschiedene) Änderungen der Bw. im Firmenbuch beantragt wurden.

### **Körperschaftsteuer**

#### **1. Tz 13, Aktivierung Betriebsgebäude X 2001**

##### **a. Planungskosten**

Während des Jahres 2000 beabsichtigte die Bw. das Geschäftslokal konzeptionell zu verändern und beauftragte die Fa. A, die entsprechenden Planungen und Beratungen dafür durchzuführen. Eine Umsetzung der Planungen unterblieb jedoch, da die projektierten Aufwände den vorgegebenen Kostenrahmen bei weiten überschritten. Diese Feststellung ergibt sich aus der handschriftlichen Notiz des Prüfers zu der entsprechenden Eingangsrechnung (ABp AS 235, "*Planung und Beratung für Geschäftslokal*") sowie aus der Aussage des Gesellschafter-Geschäftsführers im Rahmen der Berufungsverhandlung. Ein kausaler Zusammenhang dieser Planungsaufwände mit der Anschaffung des Betriebsgebäudes X lässt sich nach Ansicht des Berufungssenates nicht ableiten.

##### **b. Anschaffung Laminatboden**

Im November 2000 erwarb die Bw. eine betriebsbereite Halle für ihren Gewerbebetrieb und wurden diese Anschaffungskosten in den Büchern aktiviert. Mit Faktura vom 29.12.2000 (siehe handschriftliche Notiz des Prüfers, ABp AS 236) wurde der Bw. die Verlegung eines Laminatbodens für diese Halle in Rechnung gestellt.

Als strittig stellt sich nunmehr die Frage dar, ob die unter a. und b. dargestellten Sachverhalte aufwandsmäßig sofort abzugsfähig sind.

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

Nach § 203 Abs. 2 UGB sind Anschaffungskosten Aufwendungen, die geleistet werden, um Vermögensgegenstände zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Die Definition der Anschaffungskosten dient dem Ziel, eine ausufernde Aktivierung zu verhindern und klarzustellen, dass der Anschaffungsvorgang erst mit der Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes abgeschlossen ist. Betriebsbereit ist ein Wirtschaftsgut dann, wenn es entsprechend der betrieblichen Zweckbestimmung nutzbar und einsatzfähig ist (vgl. VwGH 19.4.2006, 2001/13/0294). Alle Kosten, die dazu notwendig sind, gehören zu den Anschaffungskosten (Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 6 Rz 25, 26).

Im Gegensatz zu Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung eines selbständig bewertbaren Wirtschaftsgutes getätigt werden, sind jene Aufwendungen, durch die ein schon bestehendes Wirtschaftsgut erhalten wird – also Instandhaltungs- und Erhaltungsaufwendungen – nicht zu aktivieren, sondern sofort abzugsfähig.

Zur Qualifikation von Aufwendungen als Instandhaltungen ist wesentlich, dass durch derartige Maßnahmen die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten wird (vgl. Jakom/Marschner, § 4, Tz 69).

Betrachtet man den unter b. beschriebenen Sachverhalt, so ergibt sich nach Dafürhalten des Berufungssenates die sofortige Abzugsfähigkeit des getätigten Aufwandes, da durch die beschriebenen Maßnahmen die Wesensart der betroffenen Wirtschaftsgüter nicht verändert wurde.

Die Verlegung eines Laminatbodens in einer für betriebliche Zwecke erworbenen Halle stellt auch dann keinen aktivierungspflichtigen Vorgang dar, wenn dies in zeitlicher Nähe zur Anschaffung der sich in einem betriebsbereiten Zustand befindlichen Halle erfolgt. Feststellungen dahingehend, dass die Halle im Zeitpunkt der Anschaffung desolat bzw. in einem nicht betriebsbereiten Zustand gewesen sein soll, wurden im Zuge der Betriebsprüfung nicht getroffen und vom Finanzamt im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung auch nicht vorgebracht.

Hinsichtlich der streitgegenständlichen Planungskosten ist festzuhalten, dass das Vorbringen der Bw. in der Berufung und in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach diese

Aufwendungen nicht die Halle sondern das Geschäftslokal betroffen hätten, von der Amtspartei unwidersprochen geblieben ist. Auch wenn es sich um einen "verlorenen Aufwand" gehandelt haben mag, bestehen an dessen betrieblicher Veranlassung bzw. sofortigen Abzugsfähigkeit für den Berufungssenat keine Zweifel.

Der Berufung war in diesem Punkt daher stattzugeben.

## **2. Tz 14, Wohnungsablöse**

Die Bw. ist seit 1988 alleinige Eigentümerin der Liegenschaft EZ 1234, Grundbuch 56789 Bezirksgericht Z sowie des darauf 1986 errichteten Gebäudes. Im Anlagevermögen der Bw. sind das Grundstück mit einem Anschaffungspreis von ÖS 949.389 und die Baukosten für das darauf befindliche Gebäude mit Herstellungskosten in Höhe ÖS 2.475.000 erfasst.

Dieses eingeschossige, mit einem Pultdach errichtete Gebäude wird von der Bw. als Verkaufslokal, Lager und Büro für ihre gewerbliche Tätigkeit verwendet. Der ursprünglich unausgebaute und ohne Gauben und Dachflächenfenster hergestellte Rohdachboden wurde dabei keiner Verwendung zugeführt.

In den Jahren 1990 und 1991 errichtete der Gesellschafter-Geschäftsführer in diesem Rohdachboden mit Eigenmitteln eine 206 m<sup>2</sup> große Wohnung. Im Zuge des Dachbodenausbaues erfolgte die Bodenisolierung mit Holzaufbauten für den Staffel- und Fertigparkett und wurde der Innenausbau in Trockenbauweise durchgeführt. Die Heizung der Wohnung wurde an das Heizungssystem des Geschäftslokales angeschlossen und erfolgt der Zugang zur Wohnung über das Geschäftslokal und befindet sich auch der Sanitärraum des Geschäftslokales im Obergeschoss (Aktennotiz des Prüfers ABp AS 344, 345).

Aus dem von der Bw. in Auftrag gegebenen Bewertungsgutachten vom 7. Jänner 2004 (ABp AS 50 – 74) zur "*Ermittlung der seinerzeitigen Ausbaukosten der nachstehend näher beschriebenen Wohnung*" (Punkt 1.2., ABp AS 51) stellt der Gutachter Hüthmayer im Hinblick auf die vorgenommenen Ausbaumaßnahmen folgenden (wörtlich wiedergegebenen) Befund:

*"... 1.2 Zweck des Gutachtens*

*Zweck des Gutachtens ist die Ermittlung der seinerzeitigen Ausbaukosten der nachstehend näher beschriebenen Wohnung zur Eigentumsübertragung von [Gesellschafter-Geschäftsführer] an die [Bw.].*

*1.3 Bewertungsstichtag*

*Als Bewertungsstichtag wird der Tag der Eigentumsübertragung, der 15.12.2000, angenommen.*

*Bei der Bewertung finden stichtagsbezogen der tatsächliche Zustand der Liegenschaft und die Preisverhältnisse auf dem Bausektor Berücksichtigung.*



## 1.4 Grundlagen und Unterlagen der Bewertung

- örtliche Besichtigung ...
- Grundbuchsauszug vom ...
- Wohnungsgrundrissplan
- Erhebungen hinsichtlich der damaligen Preisverhältnisse auf dem Bausektor

...

## 2.4 Beschreibung der Wohnung

### 2.4.1. Raumaufteilung

*Vorraum, Küche, Speis, Dachterrasse, Wohn-/Esszimmer, Büro, Zwischenflur, Kinderzimmer, Schrankraum, Dachboden, Schlafzimmer, Bad, WC.*

### 2.4.2. Ausstattung

*Der gesamte Ausbau der Wohnung erfolgte 1990/91 und wurde in sogenannter Trockenbauweise (Rigips-Platten) ausgeführt. Die Wände und Decken wurden gespachtelt und großteils gefärbelt, im Küchenbereich gewischt und im Wohnzimmer-/Essbereich teilweise mit Spritzguss versehen. In den Nassräumen wurden die Decken mit Feuchtraum-Paneelen verkleidet.*

*Da der vorhandene Dachstuhl für die nunmehr vorhandene Wohnung nur bedingt geeignet war, waren teilweise aufwändige Umbaumaßnahmen – wie das Auswechseln verschiedener Unterkonstruktionen des Dachstuhls sowie das Einziehen von Eisenträgern – erforderlich, welche sich natürlich finanziell auswirkten und bei der anschließenden Berechnung entsprechend berücksichtigt wurden.*

*Die Innentüren sind hochwertige Vollbautüren, großteils mit Glaslichtern, in Holzzargen. Zwischen Vorraum/Diele und Wohnzimmer befindet sich eine doppelflügelige Türe, ebenfalls in Holz-Glas-Ausführung.*

*Wohnzimmer-, Kinderzimmer- und 1 Küchenfenster waren bereits zum Zeitpunkt des Ausbaues vorhanden, alle anderen Fenster einschließlich der Dachflächenfenster, der Wohnungseingangstüre sowie der Terrassentüre wurden neu eingebaut.*

*Die Fußböden sind hochwertige Naturstein-, Fliesen- und Parkettböden.*

*Die Beheizung der Wohnung erfolgt über eine Zentralheizung, in den Wohn- und Schlafräumen über Radiatoren, in der Diele, im Bad und WC über eine zusätzliche Fußbodenheizung.*

*Im Zuge des Ausbaues wurde natürlich auch die gesamte Haustechnik wie die eben erwähnte Heizung, die gesamten Elektroinstallationen sowie Wasser- und Abflussleitungen neu eingebaut.*

*Abschließend ist noch festzuhalten, dass der in Punkt 2.4.1 angeführte Dachbodenraum nicht ausgebaut wurde und sich daher noch im Rohzustand (Rohdecke, keine Anschlüsse, nicht isoliert) befindet.*

*Weiters wurde im Büroraum eine Klimaanlage (Einzelklimagerät) eingebaut.*

### 2.4.3 Erhaltungszustand:

*Die Wohnung weist aufgrund der guten Bauausführung einen guten bis durchschnittlichen Bau- und Erhaltungszustand auf. Mit Ausnahme von stärkeren Gebrauchsspuren im Fußbodenbereich der Küche und in der Speis konnten keine nennenswerten Baumängel bzw. -schäden festgestellt werden. ... "*

Rechnungen, welche den Ausbauaufwand für den Dachboden nachweisen, sind unbestrittenermaßen nicht vorhanden. Eine Aktivierung des vom

Gesellschafter-Geschäftsführer getragenen Ausbauaufwandes in den Bilanzen der Bw. erfolgte nicht.

Nach Fertigstellung bezog der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seiner Familie das ausgebaute Dachgeschoss des Betriebsgebäudes der Bw. und bewohnte dieses in den folgenden Jahren (bis 2005).

Schriftliche Vereinbarungen wurden weder über den Ausbau noch die private Nutzung des Dachbodens durch den Gesellschafter-Geschäftsführer getroffen. Lediglich die anteiligen Betriebskosten wurden vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. ersetzt.

Am 15. Dezember 2000 löste die Bw. dem Gesellschafter-Geschäftsführer seine in den Dachgeschossausbau getätigten Investitionen um ÖS 3.090.000 netto ab (206 m<sup>2</sup> á ÖS 15.000, zur Berechnung siehe als "*Investitionsablöse – Dachbodenausbau*" bezeichnete Aufstellung, ABp AS 44) und schrieb diesen Betrag dem negativen Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers gut. Diesbezüglich hält der Kaufvertrag Folgendes (wörtlich wiedergegeben) fest:

*Der Gesellschafter-Geschäftsführer "... als Errichter dieser Wohnung verkauft und übergibt die im ersten Stock des Hauses ... gelegene Wohnung, bestehend aus Büro, Wohnzimmer, WC, Vorraum, Bad, Kabinett, Schrankraum und Schlafzimmer im Gesamtausmaß von 206 m<sup>2</sup>, und die [Bw.] kauft und übernimmt diese Wohnung in ihr Alleineigentum, wie der Verkäufer diese bisher besessen und benutzt hat, bzw. diese zu besitzen und zu benützen berechtigt war. ... Sämtliche Investitionen, welche der Verkäufer dieser Wohnung geleistet hat, werden von der [Bw.] übernommen. Dies betrifft vor allem die Zwischenwände, Türen, Böden bestehend aus Parkettböden und Marmorböden, die Paneeldecken, Verfließungen, Einrichtungen des Badezimmers samt Dusche und die Eckbadewanne, Doppelwaschbecken und Einbauschränken, sowie die Küche mit den dazugehörigen Küchengeräten. Die Investitionsablöse für die Übernahme der Wohnung beträgt ÖS 3.090.000 ... Dieser Betrag wird vom [Gesellschafter-Geschäftsführer] zur Abdeckung seines Gesellschafter-Verrechnungskontos verwendet ..."*

In den Folgemonaten Jänner/Februar 2001 zahlte der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Benutzung der Dachgeschosswohnung ein Mietentgelt in Höhe von monatlich ÖS 5.454,50 zuzüglich Umsatzsteuer.

Eine schriftliche Vereinbarung über das – modifizierte – Mietverhältnis zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer liegt wiederum nicht vor. Die Höhe der monatlichen Miete ergibt sich – abweichend von der Darstellung im Betriebsprüfungsbericht – aus den Bilanzen der Bw., wonach im Wirtschaftsjahr 2001 Mieterlöse von ÖS 19.909, in den Jahren 2002, 2003, 2004 und 2005 jeweils € 4.756,80 und im Jahr 2006 (Jänner bis April) € 1.585,40 verbucht wurden ( $\text{€ } 4.756,80 : 12 = \text{€ } 396,40$ , das sind  $\text{ÖS } 5.454,58 \times 2 = 10.909,16$ ).

Zur Rechtfertigung der Höhe der Investitionsablöse legte die Bw. einerseits das bereits oben erwähnte Gutachten vom 7. Jänner 2004 des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten

Sachverständigen für Immobilienbewertungen SV sowie eine Baukostenschätzung auf Preisbasis des Jahres 2003 des Bauunternehmens O vom 14. Oktober 2003 vor.

In dem unter Zugrundelegung des Liegenschaftsbewertungsgesetzes verfassten Gutachten wird ein Verkehrswert der Wohnung von € 195.000,-- ermittelt:

### *"3.2.2. Bauwert:*

*Der Bauwert wird aus dem Neubauwert (Herstellungswert = fiktive Herstellungskosten) mit einem Abschlag für die technische und wirtschaftliche Abnutzung während der bisherigen Bestanddauer ermittelt.*

*Die technische Wertminderung wird aufgrund des Baualters und auf Grundlage der Lebensdauer - wie nachstehend angeführt - berücksichtigt.*

*Sonstige Wertänderungen und wertbeeinflussende Umstände, wie etwa Lage der Liegenschaft, baurechtliche oder andere öffentlich-rechtliche Beschränkungen, sowie erhebliche Abweichungen von den üblichen Baukosten sind gesondert zu berücksichtigen.*

*Als Herstellungskosten werden die Wohnbaukosten-Richtwerte verwendet, unter Berücksichtigung der tatsächlichen Bauweise und Ausstattung.*

*Der Neubauwert wird daher aufgrund der Bauausführung mit € 1.308,00/m<sup>2</sup> angesetzt.*

*Die technische Wertminderung wird gemäß des Alters zum Bewertungsstichtag (10 Jahre) und der zu erwartenden Lebensdauer eines derartigen Objektes (60 Jahre) lt. Tabelle zur Feststellung der linearen Wertminderung mit 17 % berücksichtigt.*

*Weiters wird für Baumängel und -schäden ein Abschlag von 3 % berücksichtigt.*

### *4. Sachwert (gem. § 7 LBG):*

*Aufgrund der Tatsache, dass bei der gegenständlichen Liegenschaft nicht Wohnungseigentum begründet wurde und daher die vertragsgegenständliche Wohnung nur sehr eingeschränkt verwertbar wäre, ist aus der Sicht des Sachverständigen ein Abschlag in Höhe von 10 % vorzunehmen.*

*Die Berechnung lautet daher:  
Verkehrswertermittlung*

...

#### *Sachwertberechnung*

		Euro	Schilling
<b>Bodenwert</b>			
m <sup>2</sup> Preis		0	
Nutzfläche	0,00	0	
<b>Bodenwert</b>		<b>0</b>	
<b>Gebäudewert/Sachwert</b>			
Herstellungswert		1.308	17.998
Nutzfläche in m <sup>2</sup>		206	206
Herstellwert		269.642	3.707.685
tWM in % RestNd. 50 Jahre	17,00	45.806	630.307
Gebäudesachwert		233.642	3.077.379
wMW in %	3,00	6.709	92.321
<b>Sachwert</b>		<b>216.933</b>	<b>2.985.057</b>

#### **Verkehrswertermittlung**

Bodenwert 0

<i>Sachwert</i>		216.933	2.985.057
<i>Abschlag für eingeschränkte Verwendung</i>	10,00	21.693	298.506
<b>Verkehrswert</b>		<b>195.239</b>	<b>2.686.552</b>

<b>Verkehrswert gerundet</b>		<b>195.000</b>	<b>2.690.000</b>
------------------------------	--	----------------	------------------

... "

Die nachträgliche Schätzung der Herstellungskosten (ABp AS 45 - 49) auf der Preisbasis des Jahres 2003 ergibt folgendes Bild:

*"... Bauzustand bei Beginn des Ausbaues: Aussen fertig, Innen Rohbau mit Dach ohne Decke, Konstruktion teilweise nicht für Ausbau geeignet, Stiege fertig ohne Geländer, ... Ausstattung gehobener Standard*

### **Kostenaufstellung – Preisbasis 2003**

<i>Fußboden</i>	<i>Stein, Fliesen, Fertigparkett</i>	<i>214 m<sup>2</sup></i>	<i>á</i>	<i>97,--</i>	<i>20.758,--</i>
<i>Decke</i>	<i>Gipskarton, WD, PV-Platten</i>	<i>105 m<sup>2</sup></i>	<i>á</i>	<i>122,--</i>	<i>12.810,--</i>
<i>Dachschräge</i>	<i>WD, 2 Lagen Gipskarton</i>	<i>142 m<sup>2</sup></i>	<i>á</i>	<i>81,--</i>	<i>11.502,--</i>
<i>Giebel u. Seitenw.</i>	<i>WD, Gipskarton, 1 x gesp.</i>	<i>115 m<sup>2</sup></i>	<i>á</i>	<i>65,--</i>	<i>7.475,--</i>
<i>Zwischenwände</i>	<i>Ständer, WD, Gipskarton</i>	<i>221 m<sup>2</sup></i>	<i>á</i>	<i>107,--</i>	<i>23.647,--</i>
<i>Umbau Binder</i>	<i>Stahlrahmen u. Holz</i>	<i>4 Stk.</i>	<i>á</i>	<i>2.200,--</i>	<i>8.800,--</i>
<i>Gaupen</i>	<i>kompl. mit Fenster, Spengl.</i>	<i>2 Stk</i>	<i>á</i>	<i>3.000,--</i>	<i>6.000,--</i>
<i>gr. Gaube – Winterg.</i>	<i>kompl. mit Glas, Spengl.</i>	<i>1 Stk</i>	<i>á</i>	<i>10.000,--</i>	<i>10.000,--</i>
<i>Dachflächenfenster</i>	<i>im Bad mit Verkl. Dachdeck.</i>	<i>1 Stk</i>	<i>á</i>	<i>700,--</i>	<i>700,--</i>
<i>Dachterrasse</i>	<i>Flachdach, Terrassentür</i>	<i>1 Stk</i>	<i>á</i>	<i>15.000,--</i>	<i>15.000,--</i>
<i>Maler</i>	<i>Wand und D. + Feinspacht.</i>	<i>800 m<sup>2</sup></i>	<i>á</i>	<i>12,--</i>	<i>9.600,--</i>
<i>Fliesenleger</i>	<i>Wand (Bad u. WC)</i>	<i>85 m<sup>2</sup></i>	<i>á</i>	<i>70,--</i>	<i>5.950,--</i>
<i>Sanitär, Wasser</i>	<i>Bad, WC, Küche</i>	<i>geschätzt</i>		<i>P.</i>	<i>14.000,--</i>
<i>Heizung</i>		<i>geschätzt</i>		<i>P.</i>	<i>11.000,--</i>
<i>Elektroinstallation</i>		<i>geschätzt</i>		<i>P.</i>	<i>8.000,--</i>
<i>Innentüren</i>	<i>mit Stock (13 + 1 doppel.)</i>	<i>14</i>	<i>á</i>	<i>800,--</i>	<i>11.200,--</i>
<i>Stiegegeländer</i>		<i>geschätzt</i>		<i>P.</i>	<i>4.000,--</i>
<i>Summe netto</i>					<i>180.442,--</i>
<i>+ 20 % USt</i>					<i>36.088,--</i>
<b>Gesamtsumme</b>					<b>216.530,-</b>

... "

Handschriftlich hinzugefügt wurden die geschätzten Anschaffungskosten für die Küche (€ 9.500,--), für den Büroverbau (€ 5.900,--) und für einen Einbauschränk (€ 5.100,--), womit sich die geschätzten Gesamtherstellungskosten mit € 237.030 (ÖS 3.261.600) ergeben.

Die Ablösezahlung wurde einerseits dem (negativen) Gesellschafter-Verrechnungskonto gutgeschrieben, andererseits wurde sie unter dem Titel "*Investitionsablöse Wohnung 1. Stock*" in den Büchern der Bw. aktiviert und mit 5 % abgeschrieben (Bestandskonto Betriebsgebäude Wienerstraße, KöSt-Akt 2002, AS 21).

### **Rechtliche Würdigung:**

Gemäß § 7 Abs. 2 2. Satz KStG 1988 iVm § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen auch verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind verdeckte Ausschüttungen Vermögensminderungen einer Kapitalgesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Verdeckte Ausschüttungen sind somit alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an den Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen. Verdeckte Ausschüttungen sind aber nicht durch den Betrieb veranlasst, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis. Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die aber anderen Personen nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067).

Für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I9, Tz 991). An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066, Hofstätter/Reichel, EStG III D, Tz 4 zu § 95). Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (VwGH 9.8.2008, 2005/13/0020).

Aufgrund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen

(VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Da jedoch das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung die Zuwendung von Vermögensvorteilen ist, die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, wird diese Ursache anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutig, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären

(Doralt, EStG<sup>4</sup> § 2 Tz 158, mit Judikaturhinweisen, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz. 45 zu § 8).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 29.11.2000, 95/13/0004).

Das kumulative Vorliegen aller drei Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – ist nach der steuerrechtlichen Literatur und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mittlerweile unbestritten (vgl. Jakom/Lenneis, EStG<sup>3</sup>, § 4 TZ 332; Doralt EStG<sup>4</sup>, § 4 TZ 160 und die dort angeführte Judikatur).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt.

Im gegenständlichen Fall ist zu untersuchen, ob der offensichtlich konkludent abgeschlossene (Miet-)Vertrag und der Kaufvertrag vom 15.12.2000 auch zwischen Gesellschaftsfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Die Schriftform einer Vereinbarung wird bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile für die steuerliche Anerkennung nicht zwingend vorausgesetzt, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen.

Um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern(-Geschäftsführern) wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0067).

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt im Blickwinkel obiger Ausführungen, so ist nach Dafürhalten des Berufungssenates die in den Büchern der Bw. als Investitionsablässe bezeichnete Gutschrift auf dem negativen Verrechnungskonto ihres Gesellschafter-Geschäftsführers als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen.

Den allgemeinen Ausführungen der Bw. zur Form der Verträge (§ 883 ABGB), zur Vertragsautonomie und zu den von der Judikatur entwickelten Anerkennungskriterien von Verträgen zwischen nahen Angehörigen wird seitens des Berufungssenates nicht widersprochen. Allerdings werden vom Berufungssenat die von der Bw. daraus gezogenen Schlussfolgerungen nicht geteilt. Vielmehr stellen sich beide Verträge – die konkludent abgeschlossene Miet- bzw. Nutzungsvereinbarung und der Kaufvertrag vom 15.12.2000 – als nicht fremdüblich dar und wird ihnen die Anerkennung für steuerliche Belange aus folgenden Überlegungen versagt:

Miete ist die Überlassung einer Sache zum Gebrauch (zur bestimmungsgemäßen Verwendung) gegen Entgelt (Mietzins). Ein Mieter hat also das Recht, eine Sache gegen Bezahlung eines Mietzinses zu gebrauchen.

Schriftlichkeit ist auch im Steuerrecht kein Gültigkeitserfordernis des Mietvertrages, dieser kann auch mündlich, ausdrücklich aber auch schlüssig (durch übereinstimmende Handlungen)

abgeschlossen werden. Voraussetzung ist jedoch immer, dass sich die Vertragspartner über den wesentlichen Inhalt des Vertrages einig sind, also zumindest Übereinstimmung hinsichtlich des Mietgegenstandes und des Mietzinses besteht.

Die Bw. geht in ihren Schriftsätzen (z.B. Gegenäußerung zur Berufung vom 14. Jänner 2005 und Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2010) vom Vorliegen eines Mietverhältnisses aus, welches mit der Meldung an die betroffenen Behörden, Meldeamt etc. ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen ist. Auch ist die Rede davon, dass im Falle der Beendigung des Bestandverhältnisses jedenfalls ein Ersatzanspruch des Gesellschafter-Geschäftsführers entstanden wäre (Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2010, Seite 12).

Der Berufungssenat sieht keine Veranlassung das Vorliegen eines zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer konkludent eingegangenen Mietverhältnisses in Zweifel zu ziehen, zumal offensichtlich Einigkeit hinsichtlich des Mietgegenstandes (Dachboden) und den vom Mieter zu leistenden Zahlungen (anteilige Betriebskosten) bestanden hat.

Ohne das Erfordernis der Publizität überzubewerten, ist im gegenständlichen Fall das Fehlen einer schriftlichen Miet- bzw. Nutzungsvereinbarung nicht wegzudiskutieren und fehlen somit die mit genügender Deutlichkeit unter Fremden Vertragspartnern üblicherweise fixierten Vertragsbestandteile. Darüber hinaus wird die Fixierung der üblichen Mietvertragsbestandteile auch gar nicht behauptet. Diese betreffen im gegenständlichen Fall nach Dafürhalten des Berufungssenates insbesondere

- den Mietgegenstand und dessen Beschaffenheit,
- den zeitlichen Geltungsbereich des Mietvertrages,
- den Mietzins und Wertsicherungsklauseln,
- Instandhaltungsregelungen,
- allfällige Kündigungsregelungen,
- die ausdrückliche Zustimmung des Vermieters zur Vornahme von Umbaumaßnahmen,
- die Art und den Umfang der Umbaumaßnahmen,
- Regelungen darüber, ob die Umbaumaßnahmen verpflichtender oder freiwilliger Natur sind,
- Regelungen wie mit Mieterinvestitionen nach Beendigung des Mietvertrages zu verfahren ist,
- Regelungen über den Nachweis der Höhe der getätigten Investitionen.

Keine dieser in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0106; VwGH 23.6.2009, 2004/13/0090; VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107) beurteilten Vertragsbestandteile erfuhr zwischen den



Vertragsparteien eine Fixierung mit genügender Deutlichkeit. Weder die Höhe des Bestandszinses – es wurde unbestrittenermaßen bis zum "Verkauf der Wohnung" durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auch keiner entrichtet – noch Vereinbarungen, wie mit den vorgenommenen Mieterinvestitionen zu verfahren ist, wurden schriftlich fixiert, sodass schon alleine unter dem Aspekt von einer eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsgestaltung nicht ausgegangen werden kann.

Aber auch in Bezug auf die von der Bw. wiederholt ins Treffen geführte fremdübliche Vertragsgestaltung drängen sich insbesondere folgende Fragen auf:

- Welcher "fremde" Mieter würde – ohne jegliche vertragliche Absicherung und vor allem ohne Festlegung einer Minstdauer des Mietverhältnisses – Investitionen in Millionenhöhe in ein fremdes Gebäude vornehmen?

und

- Welcher "fremde" Vermieter würde – bei weiterhin aufrehtem Mietverhältnis und ohne einen einzigen Beleg über die vom Mieter durchgeführten Investitionen vorgelegt zu bekommen – diesem pauschal, nämlich auf Basis einer dem Mieter von seinem Bankbetreuer erteilten Auskunft über den im Jahr 2000 für gebrauchte Wohnungen erzielbaren m<sup>2</sup>-Preis, derart im Schätzungsweg ermittelte Investitionskosten ablösen?

Im Hinblick auf eine derart unklare Vertragsgestaltung, zumal offenbar keinerlei Vereinbarungen getroffen wurden, ob etwa Mietzahlungen wegen Gegenverrechnung mit dem vom Mieter vorgenommenen Dachbodenausbauten unterblieben sind bzw. hinsichtlich des Schicksals der Investitionen bei Beendigung des Mietverhältnisses, sind die in der Judikatur beschriebenen Erfordernisse, die an die Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt werden, zumindest in Bezug auf Fremdüblichkeit und Klarheit bzw. jeden Zweifel ausschließenden Inhalt als nicht erfüllt anzusehen.

Nach Ansicht des Berufungssenates hätte ein fremder Dritter Investitionen in einer Größenordnung von – folgt man den Kostenschätzungen – rund ÖS 3 Mio in ein fremdes Gebäude wohl kaum vorgenommen, ohne seine Position als Mieter rechtlich durch detaillierte vertragliche Gestaltung entsprechend abzusichern.

Gleichfalls nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang, dass die Bw. selbst mit jemand anderem als ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine derart unklare und undeterminierte Vereinbarung abgeschlossen hätte.

Für den Berufungssenat ergibt sich aus dem Gesamtbild des gegenständlichen Sachverhaltes, dass die vorliegende Vertragsgestaltung ausschließlich dem gesellschaftsrechtlichen

Naheverhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers zur Bw. geschuldet ist. Insbesondere kann durch den Berufungssenat nicht erkannt werden, dass ein der Bw. fremder Vertragspartner (Mieter) auf eine Regelung wie mit seinen (freiwilligen bzw. verpflichtenden) Investitionen bei Beendigung des (Miet-)Vertrages zu verfahren sei, verzichtet hätte. Ein der Bw. fremder Mieter hätte nach Dafürhalten des Berufungssenates Investitionen im gegenständlichen Ausmaß in das Mietobjekt auch gar nicht vorgenommen, fehlten etwa auch Regelungen darüber, ob diese Investitionen für ihn freiwillig oder verpflichtend sind bzw. wie mit ihnen bei Beendigung des Mietvertrages vorzugehen wäre. Vergegenwärtigt man sich die unterschiedlichen rechtlichen Folgen, so wird die Fremdunüblichkeit der Vereinbarung noch offensichtlicher, weil freiwillig vorgenommene Investitionen bis zur Beendigung des Mietvertrages im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters verbleiben, während verpflichtende Investitionen dem Vermieter in jenem Zeitpunkt zufließen, in dem der Mieter seiner Verpflichtung zur Investition nachkommt. Werterhöhende Aufwendungen, die der Mieter freiwillig tätigt, fließen dem Vermieter erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zu und steht die Absetzung für Abnutzung bis zur Übergabe dem Mieter zu (Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 15, TZ 32). Hingegen stellen verpflichtende Mieterinvestitionen beim Vermieter aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand dar (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 28, TZ 49 f). In diesem Sinne normiert auch § 1097 ABGB das Recht des Bestandnehmers auf Ersatz von Aufwendungen auf das Bestandsobjekt, sofern diese bei Beendigung des Bestandverhältnisses als zum klaren und eindeutigen Vorteil des Bestandgebers erbracht anzusehen sind (Würth in Rummel<sup>3</sup>, § 1097, RZ 3 f).

Die Fremdunüblichkeit der (Miet-)Vereinbarung ist auch daraus zu ersehen, dass es vollkommen unklar ist, ob im Fehlen einer Mietzinsvereinbarung und folglich im Fehlen der Mietzinszahlungen eine Gegenleistung für die vorgenommenen Mieterinvestitionen – freiwilliger oder verpflichtender Art – zu erblicken ist oder nicht.

Gänzlich unverständlich stellt sich dem Berufungssenat der Umstand dar, dass einerseits eine schriftliche Abfassung eines zur Genüge determinierten Mietvertrages unterblieb, andererseits aber sehr wohl ein schriftlicher und detaillierter Kaufvertrag über die vom Gesellschafter-Geschäftsführer errichtete und bewohnte Wohnung in dem im Eigentum der Bw. befindlichen Haus abgeschlossen wurde.

Betrachtet man nunmehr den zwischen der Bw. und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossenen Kaufvertrag vom 15. Dezember 2000 so bleibt Folgendes auszuführen:

Der Berufungssenat teilt die grundsätzliche Rechtsansicht der Bw., die Investitionen in den Dachboden stellen ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut und somit wirtschaftliches Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers dar.

Vertritt die Bw. in ihrem Berufungsschriftsatz noch die Auffassung, die Frage der Ablöse des Errichtungs- und Herstellungsaufwandes des Gesellschafter-Geschäftsführers ist gemäß §§ 1097, 1036 und 1037 ABGB zu beurteilen, so vertritt sie nunmehr die Ansicht, dass mit dem Kaufvertrag die Ersatzansprüche für die Investitionen unabhängig von einer Beendigung des Bestandsverhältnisses geregelt werden, zumal der Abschluss von Kaufverträgen über selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter an keine Fristen des ABGB bzw. des MRG gebunden ist, sondern nur die Einigung der Parteien erfordert. Dieser Einwand vermag deswegen nicht zu überzeugen, da die Bw. dabei die Überprüfung des Kaufvertrages nach den für steuerliche Belange relevanten Fremdüblichkeitskriterien übersieht.

Die Rechtsanschauung der Bw., wonach für steuerliche Belange die Ablöse der Investitionen in den Rohdachboden durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zu einem beliebigen Zeitpunkt nach den tatsächlichen Herstellungskosten zu erfolgen hat, wird seitens des Berufungssenates nicht geteilt. Dieser Ansicht ist zunächst die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie die steuerliche Lehre entgegenzuhalten, wonach Einbauten (Zubauten) des Mieters oder Pächters in das Bestandsobjekt dem Vermieter oder Verpächter erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zufließen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0106; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 28, TZ 16, 31).

Darüber hinaus lässt die Bw. außer Acht, dass sie ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer die vor etwa 10 Jahren getätigten Investitionen im Ausmaß der damaligen Herstellungskosten abgelöst hat. Für den Berufungssenat liegt es im Bereich der alltäglichen Lebenserfahrung, dass ein fremder Dritter ohne Berücksichtigung eines wirtschaftlichen Wertverzehrs seiner Investitionen eine derartige Zusage nicht erhalten hätte. Dieser realistischen Annahme folgend muss die Bw. dem fremden Dritten keine höheren Aufwandsätze leisten als sie gesetzlich – dem ABGB bzw. dem MRG nach – verpflichtet ist. Weiters bleibt zu konstatieren, dass die Bw. einem fremden Dritten diese Aufwandsätze – sowohl dem ABGB als auch dem MRG folgend – erst mit Beendigung des Bestandsverhältnisses leisten müsste und nicht wie im gegenständlichen Fall während eines weiterhin bestehenden Mietverhältnisses.

Den Ausführungen der Bw. in der Berufungsverhandlung hinsichtlich der eigenständigen Bewertung und Bewertbarkeit des Wirtschaftsgutes "*Dachbodenausbau*" sowie dem Hinweis auf die Privatautonomie der Vertragspartner wird seitens des Berufungssenates zugestimmt. Nicht beigetreten wird jedoch der daraus gezogenen Schlussfolgerung der Bw., wonach im gegenständlichen Fall ein fremdüblicher Ersatz für die vom Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommenen Investitionen in das Wirtschaftsgut "*Dachbodenausbau*" von der Bw. geleistet wurde. Die Bw. vermeint dabei die Fremdüblichkeit der als Investitionsablässe

bezeichneten Gutschrift mit den von ihr vorgelegten Gutachten bzw. einer Kostenschätzung begründen zu können.

Bei Auseinandersetzung mit dem Bewertungsgutachten des Sachverständigen Dr. SV sowie der Baukostenschätzung des Bauunternehmers O bleibt zu bemerken, dass beide Wertermittlungen von Herstellungskosten des Jahres 2003 als Preisbasis ausgehen. So legt der Sachverständige bei seiner Verkehrswertermittlung vom 7. Jänner 2004 Herstellungskosten für den Dachbodenausbau von € 1.308,-- zugrunde. Dies erhellt sich insbesondere aus einem Schreiben des Sachverständigen vom 14. September 2004 (KÖSt-Akt 2002, AS 65), wonach "*die derzeitigen Nettoherstellungskosten ... für Dachbodenausbauten zwischen € 1.300 und € 1.450,-- liegen.*"

Betrachtet man allerdings die durchschnittlichen Baukostenpreise des Jahres 1991 – der Baukostenindex betrug damals 104,4 (<http://wko.at/statistik/jahrbuch/preise-vergleich.pdf>), – so erhöhten sich bis zum Jahr 2003 die durchschnittlichen Baukosten um 41,1 Punkte. Eine Reduktion der Herstellungskosten pro m<sup>2</sup> um den zwischenzeitig gestiegenen Baukostenindex erfolgte nicht, wenn der Gutachter die "*seinerzeitigen Baukosten*" unter Berücksichtigung der Preisverhältnisse auf den Bewertungsstichtag ermittelt. Gleiches gilt für die vom Bauunternehmer O erstellte Baukostenschätzung auf Preisbasis 2003.

Letztendlich bleibt dem erstellten Gutachten die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten (vgl. etwa VwGH 19.3.2002, 97/14/0034; VwGH 29.4.2010, 2008/15/0111; VwGH 8.6.1994, 92/13/0154), wonach die Wertermittlung für steuerrechtliche Belange auf Grundlage der abgabenrechtlichen Bestimmungen zu erfolgen hat und eine Wertermittlung auf Grundlage des Liegenschaftsbewertungsgesetz BGBl. 1992/150 keine Maßgeblichkeit entfaltet.

Als weiteres Indiz, welches die Fremdunüblichkeit des gegenständlichen Kaufvertrages belegt, erachtet der Berufungssenat die Begründung und die Motivation der Bw., die zum Kaufvertragsabschluss geführt hat. Nach eigenen Angaben beliefen sich die Gesamtverbindlichkeiten der Bw. auf ÖS 8,45 Millionen und wies das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers einen Negativsaldo im Ausmaß von ÖS 2,28 Millionen. Nach Darstellung der Bw. hätte im Falle einer Insolvenz der Gesellschafter-Geschäftsführer die "*Dachbodenwohnung zweimal abkaufen müssen*". Diese Situation, so die Bw. weiter, hätte für den Gesellschafter-Geschäftsführer zu keinem "*billigen*" Ergebnis geführt. Damit wird aber nach Ansicht des Berufungssenates offensichtlich, dass mit dem gegenständlichen Kaufvertrag versucht wurde, eine für den Gesellschafter-Geschäftsführer insoferne "*billige*" Lösung zu finden, als es darum ging, wirtschaftlichen Schaden bei ihm hintanzuhalten. Der

Berufungssenat hegt massive Zweifel, dass diese Vorgangsweise von der Bw. einem fremden Dritten zugestanden worden wäre.

In diesem Zusammenhang vermag auch das in den Schriftsätzen und der Berufungsverhandlung wiederholt vorgebrachte Argument der Bw., wonach ohne Zustimmung des Mehrheitsgesellschafters Ing. Leo Fritz der Kaufvertrag vom 15. Dezember 2000 gar nicht zustandekommen hätte können, die Fremdüblichkeit der gegenständlichen Vertragsgestaltung nicht zu begründen und der Berufung schon deshalb nicht zu Erfolg verhelfen, weil dieser Gesellschafter bereits am 21. April 1998 verstarb und dem Gesellschafter-Geschäftsführer mit Abtretungsvertrag gleichen Datums seine Gesellschaftsanteile übertrug. Eine Zustimmung des ehemaligen Mehrheitsgesellschafters war daher zum Vertragszeitpunkt gar nicht möglich.

Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen sowie unter Bedachtnahme auf die Ausführungen im Schreiben des Referenten vom 30. Juni 2010 erblickt der Berufungssenat in der Höhe und im Zeitpunkt der Abwicklung der Ablösezahlung der Bw. an den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen Investitionen in den Dachbodenausbau eine nach der täglichen Lebenserfahrung und im wirtschaftlichen Leben unübliche Maßnahme, welche ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis begründet liegt.

### **Kapitalertragsteuer, verdeckte Gewinnausschüttung:**

Unbestrittenermaßen wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bw. seine Investitionen in das Dachgeschoß im Ausmaß von ÖS 3.090.000 abgelöst. Diese Investitionsablöse floss dem Gesellschafter-Geschäftsführer mit dem Verbuchen der Gutschrift auf dem Gesellschafterverrechnungskonto zu. Die Gutschrift dieses Betrages stellt sich – wie oben dargestellt – allerdings als nicht fremdüblich und als aus dem Gesellschafter-Geschäftsführerverhältnis veranlasst dar, weswegen die Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt werden.

Investitionsablösezahlung lt. HB	3.090.000,00
= verdeckte Ausschüttung lt. BE	3.090.000,00
25 % KEST lt. BE	<u>772.500,00</u>

Obigen Ausführungen folgend ergibt sich nachstehende Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. Tz 18 des Bp-Berichtes):

	Tz	2001 lt. Bp, ÖS	<b>2001 lt. BE</b>	2002 lt. Bp, €	<b>2002 lt. BE</b>
Gewinn lt. Erklärung		1.413.850,21	1.413.850,21	-97.566,00	-97.566,00
Berichtigung zu Bilanzansätzen					
Berichtigung BP/Gebäude X	13	60.443,00	---	-134,00	---
Berichtigung IFB 12/2000	17	272.577,00	272.577,00	---	---

Passivierung KöSt	15	-137.088,00	---	---	---
Passivierung KESt	16b	-595.200,00	-772.500	---	---
Forderung KESt	16a	595.200,00	772.500		
<b>HB Gewinn</b>		1.609.782,21	<b>1.686.157,21</b>	-97.700,00	<b>-97.566,00</b>
Außerbilanzielle Zu- bzw. Abrech.					
Zurechnung KÖSt lt. Erklärung		702.930,00	702.930,00	1.504,00	1.504,00
Zurechnung KÖSt lt. Bp.	18	137.088,00	---	---	---
Summe KÖSt		840.018,00	702.930,00	1.504,00	1.504,00
sonst. Zurechnungen lt. Erkl.		3.522,39	3.522,39	246,38	246,38
AfA-Berichtigung Dachwohnung		70.158,00	77.250,00	10.197,00	11.227,00
Summe sonstige Zurechnungen		73.680,39	80.772,39	10.433,38	11.476,38
Außerbilanzielle Zu- bzw. Abrech. bisher		-42.525,13	-42.525,13	3.048,58	3.048,58
<b>zu versteuernder Gewinn</b>		2.480.955,47	<b>2.427.334,47</b>	-82.704,04	<b>-81.537,04</b>

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Mai 2011