



GZ. RV/2291-W/02

GZ. RV/2390-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften in Wien bzw. des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 2000, entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage geschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

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

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw ist eine Anstalt mit Sitz in Liechtenstein. Sie ist grundbürgerliche Eigentümerin der bebauten Liegenschaft X, welche mit Kaufvertrag vom 16. Mai 1968 erworben wurde. Mit Vollmacht vom 4. März 1993 bevollmächtigte die Bw. Frau Z mit der Verwaltung der Liegenschaft X. Von der Bevollmächtigten wurden für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1999 Körperschaftsteuererklärungen für beschränkt Steuerpflichtige beim Finanzamt eingereicht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft X wurden vom Finanzamt für die Jahre 1993 bis 1998 erklärungsgemäß veranlagt. Die Körperschaftsteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2000 wurde vom steuerlichen Vertreter (Vollmacht vom 30. März 2001) eingereicht.

Die Bw. wurde ab Dezember 2000 einer abgabenbehördlichen Prüfung (Bp) unterzogen, welche den Prüfungszeitraum 1993 bis 1999 umfasste. Dabei wurde festgestellt, dass der bis dato verrechnete Mietzins in Höhe von monatlich ATS 2.500,00 (€ 181,68) nicht fremdüblich sei. Frau Z habe die Villa auf dem Grundstück X gemeinsam mit Herrn D bewohnt. Nachdem Herr D 1993 verstorben sei, sei von der Bw. ein Mietvertrag mit Frau Z abgeschlossen worden. Da schon im Betriebsprüfungsverfahren des Herrn D der (die) Begünstigte(n) der Bw. nicht bekanntgegeben worden sei(en), sei das Vermögen der Bw. Herrn D zugerechnet worden. Aufgrund dieses Naheverhältnisses und der unverhältnismäßig niedrigen Miete wurden die tatsächlichen (fremdüblichen) Einkünfte der Bw. von der Bp gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt. Es wurden von der Bp vergleichbare Mietentgelte erhoben und diese mit der Wohnfläche der Villa hochgerechnet, wodurch eine angemessene Miete von monatlich ATS 11.100,00 (€ 806,67) errechnet wurde. Zusätzlich wurde ein entsprechendes Entgelt für die überlassenen Einrichtungsgegenstände und tatsächlich angefallene Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ, nach Wiederaufnahme der Verfahren gem. 303 Abs. 4 BAO für die Veranlagungszeiträume 1993 bis 1998, entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahr 1993 bis 1999. Die Zustellung dieser Bescheide erfolgte zu Handen der Verlassenschaft nach Herrn D.

Mit Schreiben vom 23. Februar 2001 wurde von der Bw. das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Darin wurde von der Bw. festgehalten, das die Zustellung der Bescheide an die falsche Anschrift erfolgt sei, die Festsetzung der Mieteinnahmen willkürlich sei und mit der Liegenschaft zusammenhängende Ausgaben nicht berücksichtigt worden seien.

Mit Bescheid vom 6. März 2001 forderte das Finanzamt die Bw. auf, die Mängel der Berufung vom 23. Februar 2001 (fehlende Bescheidbezeichnung, Anfechtungspunkte, beantragte Änderungen und Begründung) binnen einer Frist bis 12. April 2001 gemäß § 275 BAO zu beheben.

Mit Schreiben vom 8. März 2001 wurde von der Bw. die mangelhafte Berufung ergänzt: Angefochten werden die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und die Körperschaftsteuerbescheide 1993 bis 1999. Die erklärten Mieteinnahmen würden den tatsächlichen Mieteinnahmen entsprechen. Es seien weder höhere Mieten von der Mieterin bezahlt noch von der Bw. eingefordert worden. Die Mieterin hätte alle in der Überschussrechnung enthaltenen Aufwendungen zu tragen und das gesamte Haus und Grundstück in Ordnung zu halten. Auch seien nicht alle Räumlichkeiten von der Mieterin benutzt worden.

Mit Schreiben vom 6. April 2001 wurde vom steuerlichen Vertreter der Pachtvertrag vom 30. November 1993 vorgelegt und ergänzend ausgeführt, das eine einseitige Erhöhung der nicht wertgesicherten Miete durch die Bw. nicht möglich gewesen sei. Die im Vertrag vorgesehene Miete sei an die Bw. überwiegend mittels Banküberweisung, vereinzelt durch Barzahlung entrichtet worden. Die Zahlung einer höheren Miete sei aufgrund der Einkommenssituation der Mieterin gar nicht möglich gewesen. Vom steuerlichen Vertreter wurde jedoch eine Abänderung der bisher erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beantragt und hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten berichtigte Ertragsrechnungen vorgelegt.

Die Bp nahm darauffolgend zu den Ausführungen Stellung: Da die faktischen Eigentümer der Bw. trotz Aufforderung nicht bekanntgegeben worden seien und die vereinbarten Mietzahlungen in keiner Weise der Fremdüblichkeit entsprechen würden, sei eindeutig und zweifelsfrei ein Naheverhältnis der Mieterin zur Bw. gegeben. Dieses Naheverhältnis wäre durch die am 4. März 1993 erteilte Spezialvollmacht zur Verwaltung der Liegenschaft X dokumentiert. Die von der Mieterin zu tragenden Aufwendungen sowie die Pflege des Hauses und des Grundstückes würden normalen, von jeglichen Mietern zu erbringenden Leistungen entsprechen und könnten daher den niedrigen Mietzins nicht rechtfertigen. Die Vermögensverhältnisse der Mieterin seien für das gegenständliche Verfahren ohne Belang.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus: Für die Höhe der Miete sei ausschließlich der Mietvertrag vom 30. November 1993 maßge-

bend. Eine zur Zeit des Vertragsabschlusses bestehend gewesene Lebensgemeinschaft sei unerheblich. Die Bevollmächtigung der Mieterin zur Liegenschaftsverwaltung sei bei einem in Liechtenstein ansässigem Grundeigentümer zweckmäßig. Der Geldfluss in der vertragsgemäßen Miethöhe sei nachgewiesen. Die Mieterin habe für die Nutzung der Räume die Pflege des Hauses und des Gartens durchzuführen. Da somit eine Miete für die Räume vertraglich gar nicht vorgesehen sei, würden die monatlichen Mietzahlungen eigentlich nur die Einrichtung betreffen. Diese Zahlungen müssten, dem schlechten Zustand und dem Alter der Einrichtung entsprechend, eingestellt werden.

Vom steuerlichen Vertreter wurde die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 am 6. April 2001 beim Finanzamt eingereicht. Mit Bescheid vom 2. Juli 2001 wurde die Körperschaftsteuer für 2000 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung in den Vorjahren festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 6. Juli 2001 fristgerecht Berufung eingebracht, wobei auf die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide betreffend der Jahre 1993 bis 1999 verwiesen wird.

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

#### ***Bescheidzustellung:***

Die angefochtenen Bescheide wurden der Bw. zu Handen der Verlassenschaft nach Herrn D an die Adresse X ohne Zustellnachweis zugestellt. Der Bw. ist zuzustimmen, dass diese Zustellung nicht entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen erfolgte. Unterlaufen bei der Zustellung Mängel, so gilt gemäß § 7 Zustellgesetz die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Schriftstück dem von der Behörde angegebenen Empfänger tatsächlich zugekommen ist. Die angefochtenen Bescheide wurden, wie in der Berufung vom 23. Februar 2001 ausgeführt, an die Bw. weitergeleitet. Mit dem tatsächlichen Zukommen der angefochtenen Bescheide wurde der Zustellmangel gemäß § 7 Zustellgesetz saniert.

#### ***Wiederaufnahme der Verfahren:***

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B.: 8.3.1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Die bisher in Abzug gebrachten Aufwendungen sowie die im Zusammenhang mit der Vermietung der bebauten Liegenschaft konkreten Sachverhaltselemente sind erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen. Es handelt sich bei diesen neu hervorgekommenen Tatsachen um Wiederaufnahmegründe, da ihre Kenntnis zu im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt hätte.

Daher erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht.

***Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Schätzung gem. § 184 BAO:***

Gemäß § 1 Abs. 3 KStG 1988, BGBl 401/1988, sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, beschränkt steuerpflichtig. Die Steuerpflicht erstreckt sich gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988, BGBl 400/1988.

Die Bw. ist eine Anstalt mit Sitz in Liechtenstein. Durch die Vermietung einer inländischen Liegenschaft erzielt sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 98 Abs. 6 EStG 1988 und ist mit diesen Einkünften im Inland beschränkt steuerpflichtig. Gemäß Artikel 6 des Abkommens vom 5. November 1969, BGBl 24/1971, zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen dürfen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung handelt es sich um außerbetriebliche Einkünfte, deren Ermittlung gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 entsprechend dem 4. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erfolgen hat. Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Der Begriff "Einnahmen" setzt ihr Zufließen voraus. Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände

zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gemäß Abs. 2 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, oder weitere Auskünfte über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß Abs. 3 ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Von der Bw. wurde ein als Pachtvertrag bezeichneter Vertrag mit Frau Z abgeschlossen. Die in diesem Vertrag vereinbarten Mietzahlungen wurden in den jährlichen Überschussrechnungen der Bw. als Einnahmen erfasst. Aus dem Betriebsprüfungsverfahren ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bw. Einnahmen über die vertragliche Regelung hinaus erhalten hat. Das Vorliegen derartiger "nichterklärter Einnahmen" wurde auch von der Bp nicht festgestellt. Die dargestellte wirtschaftliche Lage der Mieterin spricht gegen höhere Zahlungen an die Bw. Zur Begründung der Schätzungsberichtigung gemäß § 184 BAO wurde von der Bp lediglich die Fremdunüblichkeit der vereinbarten Miete und das Naheverhältnis der Mieterin mit Herrn D und in weiterer Folge mit der Bw. herangezogen.

Die Vermietung der bebauten Liegenschaft X zu einem fremdunüblich niedrigen Mietzins brachte der Mieterin zweifellos Vorteile. Inwieweit diese Vorteile allerdings zu steuerpflichtigen Einnahmen der Bw. führen sollten, wird von der Bp nicht dargelegt. "Geldwerte" Vorteile durch die fremdunüblich niedrige Miete können bei der Bw. nicht vorliegen, da diese Vorteile nicht der Bw. sondern der Mieterin zugeflossen sind. Das von der Bp angenommene Vorliegen eines Naheverhältnisses der Mieterin mit Herrn D bzw. mit der Bw. mag ein Grund für die Vereinbarung der fremdunüblich niedrigen Miete gewesen sein, für die Ermittlung der Höhe der tatsächlich zugeflossenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bw. sind derartige Überlegungen allerdings nicht verwertbar.

Den im Berufungsverfahren gestellten Begehren auf Änderung der geltend gemachten Werbungskosten wird teilweise stattgegeben:

Die sonstigen Werbungskosten werden entsprechend den Ausführungen in Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes wie folgt berücksichtigt: ATS 1.845,00 (€ 134,08) für die Jahre 1993 bis 1996 und 1998, ATS 2.649,75 (€ 192,56) für das Jahr 1997, ATS 922,00 (€ 67,00) für das Jahr 1999 und ATS 1.500,00 (€ 109,01) für das Jahr 2000. Für die beantragten Pauschalkosten wurden keinerlei Nachweise erbracht, sodass eine Anerkennung nicht in Betracht kommt. Auch die beantragte Absetzung für Abnutzung für die seinerzeit überlassene Einrich-

tung kann mangels Vorlage eines Anlagenverzeichnisses (§ 7 Abs. 3 EStG 1988) nicht anerkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 16 Berechnungsblätter

Wien, 9. April 2003