

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/3/20 2011/15/0120

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.03.2014

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §24 Abs1 litd;

KStG 1988 §8 Abs1;

1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962
1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der H GmbH in Y, vertreten durch die INTER Wirtschaftsprüfungs GmbH in 3300 Amstetten,

Wienerstraße 14, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. Mai 2011, Zl. RV/0268-W/05, miterledigt RV/0269-W/05, betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 sowie Kapitalertragsteuer 2000, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

### **Begründung**

Die beschwerdeführende GmbH, die ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 28. Februar) ermittelt, ist seit 1988 alleinige Eigentümerin einer im Jahr 1986 bebauten Liegenschaft. Das eingeschossige Gebäude wird von der Beschwerdeführerin als Verkaufslokal, Lager und Büro für die Ausübung des Elektroinstallationsgewerbes verwendet. Der unausgebaute und ohne Gauben und Dachflächenfenster hergestellte Rohdachboden war zunächst keiner (betrieblichen) Verwendung zugeführt.

In den Jahren 1990 und 1991 baute HG, Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, den Rohdachboden mit "privaten Geldmitteln" zu einer 206 m<sup>2</sup> großen Wohnung aus. Die Dachwohnung wurde im April 1991 von HG bezogen. Der Beschwerdeführerin wurden in der Folge die anteiligen Betriebskosten durch HG ersetzt.

Im Zuge einer die Jahre 1999 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass zwischen der Beschwerdeführerin und HG keinerlei Regelungen hinsichtlich der "Einbauten" getroffen worden seien, wie es zwischen Fremden üblich wäre. Es seien weder über die Nutzung des Dachbodens noch über etwaige Ablösezahlungen für den Fall des Auszugs des Gesellschafters Vereinbarungen getroffen worden. Am 15. Dezember 2000 habe die Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter die im Dachgeschoss getätigten Investitionen um 3.090.000 S (206 m<sup>2</sup> a 15.000 S) abgelöst. Die Beschwerdeführerin habe die Wohnungsablöse aktiviert und gegen das Verrechnungskonto des Gesellschafters gebucht. Ab diesem Zeitpunkt werde für die Benutzung der Dachwohnung durch den Gesellschafter eine monatliche Miete verrechnet.

Dazu vertrat der Prüfer die Auffassung, dass dem Gesellschafter, der den Dachbodenausbau mit privaten Mitteln finanziert habe, "trotz aller Mängel" (gemeint sind offenbar die fehlenden Vereinbarungen) eine Ablöse zustünde. Der Ablöswert werde in Anlehnung an die mietenrechtliche Praxis (§ 10 MRG) ermittelt, welche zwischen Wohnungsinvestitionen mit einer Lebensdauer von 10 bzw. 20 Jahren unterscheide. Da keine Rechnungen über die Um- und Ausbauten vorlägen, seien die Anschaffungskosten zu schätzen. Das im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegte Gutachten (Verkehrswertschätzung) erscheine für diesen Zweck aber untauglich. Von den im Gutachten angenommenen Anschaffungskosten sei ein Abschlag von 33 % vorzunehmen, weil es sich gegenständlich um einen Dachbodenausbau handle. Die derart ermittelten Anschaffungskosten von 2.466.670 S erschienen im Vergleich zu den seinerzeitigen Baukosten für das Betriebsgebäude von 2.475.000 S angemessen. Die Anschaffungskosten seien zu jeweils 50 % jenen Investitionen zuzuordnen, welche laut MRG einer 10- bzw. 20-jährigen Nutzungsdauer unterlägen. Dazu vertrat der Prüfer die Auffassung, dass dem Gesellschafter, der den Dachbodenausbau mit privaten Mitteln finanziert habe, "trotz aller Mängel" (gemeint sind offenbar die fehlenden Vereinbarungen) eine Ablöse zustünde. Der Ablöswert werde in Anlehnung an die mietenrechtliche Praxis (Paragraph 10, MRG) ermittelt, welche zwischen Wohnungsinvestitionen mit einer Lebensdauer von 10 bzw. 20 Jahren unterscheide. Da keine Rechnungen über die Um- und Ausbauten vorlägen, seien die Anschaffungskosten zu schätzen. Das im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegte Gutachten (Verkehrswertschätzung) erscheine für diesen Zweck aber untauglich. Von den im Gutachten angenommenen Anschaffungskosten sei ein Abschlag von 33 % vorzunehmen, weil es sich gegenständlich um einen Dachbodenausbau handle. Die derart ermittelten Anschaffungskosten von 2.466.670 S erschienen im Vergleich zu den seinerzeitigen Baukosten für das Betriebsgebäude von 2.475.000 S angemessen. Die Anschaffungskosten seien zu jeweils 50 % jenen Investitionen zuzuordnen, welche laut MRG einer 10- bzw. 20-jährigen Nutzungsdauer unterlägen.

Auf diese Weise gelangte der Prüfer - wie von ihm näher dargestellt - zu einem angemessenen Ablöswert von 709.200 S (51.540 EUR). Die Differenz zu der von der Beschwerdeführerin geleisteten Ablöse wertete er als verdeckte Ausschüttung, die mit dem Verbuchen der Zahlung auf dem Gesellschafterverrechnungskonto am 15. Dezember 2000

zugeflossen sei. Ein Investitionsfreibetrag stehe auch von den berechtigten Anschaffungskosten nicht zu, weil die Dachwohnung dem Betriebszweck der Beschwerdeführerin nicht unmittelbar diene. Von den anerkannten Anschaffungskosten von 709.200 S berechnete der Prüfer eine AfA von 2 % (bisher 5 % der Investitionsablässe).

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 2001 und 2002. Weiters wurde von der verdeckten Ausschüttung Kapitalertragsteuer festgesetzt.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen die genannten Bescheide, in der sie hervorstrich, dass die vom Mieter in der Regel nicht zu Gunsten des Eigentümers vorgenommenen Aufwendungen für Zu- und Umbauten ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellten, welches der Mieter auch verwerten könne. Entgegen der Ansicht des Prüfers sei das Mietrechtsgesetz gegenständlich nicht anzuwenden, weil das Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG (Vorliegen von mindestens zwei Wohnungen) nicht erfüllt sei. Die Frage der Höhe der Ablöse richte sich vielmehr nach §§ 1097, 1036 und 1037 ABGB. Folglich sei dem Gesellschafter jener Aufwand zu ersetzen, der für die Beschwerdeführerin verbleibe. Damit sei der Sachwert der Wohnung zu ermitteln. Das Vorliegen einer Ablösevereinbarung sei für die Veräußerbarkeit der Wohnung nicht erforderlich. Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen die genannten Bescheide, in der sie hervorstrich, dass die vom Mieter in der Regel nicht zu Gunsten des Eigentümers vorgenommenen Aufwendungen für Zu- und Umbauten ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut darstellten, welches der Mieter auch verwerten könne. Entgegen der Ansicht des Prüfers sei das Mietrechtsgesetz gegenständlich nicht anzuwenden, weil das Tatbestandsmerkmal des Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 5, MRG (Vorliegen von mindestens zwei Wohnungen) nicht erfüllt sei. Die Frage der Höhe der Ablöse richte sich vielmehr nach Paragraphen 1097, 1036 und 1037 ABGB. Folglich sei dem Gesellschafter jener Aufwand zu ersetzen, der für die Beschwerdeführerin verbleibe. Damit sei der Sachwert der Wohnung zu ermitteln. Das Vorliegen einer Ablösevereinbarung sei für die Veräußerbarkeit der Wohnung nicht erforderlich.

Zum Verkehrswert der Wohnung im Jahr 2000 habe die Beschwerdeführerin ein Bewertungsgutachten über die Ausbaukosten in Höhe von 195.239 EUR vorgelegt. Der vom Prüfer vorgenommene Abschlag sei nicht nachvollziehbar. Da die Nettoherstellungskosten für Dachbodenausbauten laut sachkundiger Auskunft mit 1.300 EUR/m<sup>2</sup> bis 1.450 EUR/m<sup>2</sup> erheblich über dem vereinbarten Kaufpreis von etwa 1.090 EUR/m<sup>2</sup> lägen, könne der Kaufpreis als fremdüblich betrachtet werden. Eine beabsichtigte Vorteilsgewährung könne ausgeschlossen werden, weil sich der Kaufpreis auf die ortsüblichen Errichtungskosten zurückführen lasse. Die Beschwerdeführerin hätte die Wohnung auch von einem fremden Dritten erworben, da der Dachbodenausbau ein werthaltiges Wirtschaftsgut darstelle. Laut beiliegendem Gutachten könne jederzeit Wohnungseigentum begründet und die Wohnung als Einheit verkauft werden.

In seiner Stellungnahme entgegnete der Prüfer, die Anwendung der Bestimmungen des ABGB könne im Beschwerdefall zu keinem anderen Ergebnis führen, weil vor allem der Ertragswert der Wohnung für deren Wertfindung maßgeblich erscheine. Es komme darauf an, das Wievielfache einer Jahresmiete der Käufer bereit sei zu zahlen.

Nach Vorlage der Berufung an die belangte Behörde, teilte diese der Beschwerdeführerin ihre vom Prüfer abweichende Rechtsansicht mit, nach der eine bei aufrechtem Bestandverhältnis erfolgte Investitionsablässe keiner fremdüblichen Gestaltung iSd § 1097 ABGB entspräche und deren Gewährung insgesamt eine verdeckte Ausschüttung darstelle. Nach Vorlage der Berufung an die belangte Behörde, teilte diese der Beschwerdeführerin ihre vom Prüfer abweichende Rechtsansicht mit, nach der eine bei aufrechtem Bestandverhältnis erfolgte Investitionsablässe keiner fremdüblichen Gestaltung iSd Paragraph 1097, ABGB entspräche und deren Gewährung insgesamt eine verdeckte Ausschüttung darstelle.

Die Beschwerdeführerin hielt dem entgegen, dass § 1097 ABGB nicht einschlägig sei. Diese Bestimmung komme nur zur Anwendung, wenn keine andere Vereinbarung vorläge und sich die Vertragsparteien bei Beendigung des Mietvertrages auf keine andere Regelung einigen könnten. Aus § 1097 ABGB sei nicht ableitbar, dass der Mieter den von ihm errichteten Dachbodenausbau nicht zu jedem beliebigen Zeitpunkt an den Vermieter verkaufen dürfe. Das gegenständliche Geschäft habe sowohl für die Gesellschaft als auch für HG zu einem "wirtschaftlich billigen Ergebnis" geführt. HG habe den Vorteil der Investitionsablässe erlangt, die Gesellschaft habe den Vorteil erlangt, dass die Wohnung im Falle einer Beendigung des Bestandverhältnisses jederzeit frei verwertbar geworden sei. Es sei für beide Parteien Rechtssicherheit erreicht worden. Die Angemessenheit des Kaufpreises sei durch ein Gutachten belegt. Die

Beschwerdeführerin hielt dem entgegen, dass Paragraph 1097, ABGB nicht einschlägig sei. Diese Bestimmung komme nur zur Anwendung, wenn keine andere Vereinbarung vorläge und sich die Vertragsparteien bei Beendigung des Mietvertrages auf keine andere Regelung einigen könnten. Aus Paragraph 1097, ABGB sei nicht ableitbar, dass der Mieter den von ihm errichteten Dachbodenausbau nicht zu jedem beliebigen Zeitpunkt an den Vermieter verkaufen dürfe. Das gegenständliche Geschäft habe sowohl für die Gesellschaft als auch für HG zu einem "wirtschaftlich billigem Ergebnis" geführt. HG habe den Vorteil der Investitionsablöse erlangt, die Gesellschaft habe den Vorteil erlangt, dass die Wohnung im Falle einer Beendigung des Bestandsverhältnisses jederzeit frei verwertbar geworden sei. Es sei für beide Parteien Rechtssicherheit erreicht worden. Die Angemessenheit des Kaufpreises sei durch ein Gutachten belegt.

Der Kaufvertrag sei 2000 abgeschlossen worden, weil die Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt Gesamtverbindlichkeiten von rund 8,45 Mio S gehabt habe und im Falle einer Insolvenz auch die Dachbodenwohnung Massevermögen geworden wäre, während der Gesellschafter-Geschäftsführer seinerseits zusätzlich 2,28 Mio S in die Masse hätte einzahlen müssen, die er der Gesellschaft laut Verrechnungskonto geschuldet habe. Diese Situation sei unbillig gewesen. Solcherart wäre auch jeder Fremde an einer Bereinigung der Situation interessiert gewesen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei bestrebt gewesen, seine Ausbaurkosten durch die Gesellschaft ersetzt zu bekommen, genau so habe die Gesellschaft an einer rechtlichen Bereinigung der Situation interessiert sein müssen, weil bei Beendigung des Bestandsverhältnisses jedenfalls ein Ersatzanspruch des Gesellschafters entstanden wäre. Rechtsstreitigkeiten, welche die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft belastet hätten, wären nicht auszuschließen gewesen. Solcherart hätte das Veräußerungsgeschäft für beide Vertragsteile Vorteile geboten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die bekämpften Bescheide des Finanzamtes insofern zum Nachteil der Beschwerdeführerin abgeändert als nunmehr der gesamte Betrag der Investitionsablöse als verdeckte Ausschüttung beurteilt und keine AfA gewährt wurde.

Die belangte Behörde begründete ihre Entscheidung damit, dass schriftliche Vereinbarungen weder dem Ausbau des Rohdachbodens durch den Gesellschafter-Geschäftsführer noch der privaten Nutzung des Dachbodens durch diesen zu Grunde lägen. Tatsächlich seien der Beschwerdeführerin lediglich die Betriebskosten der Wohnung vom Gesellschafter-Geschäftsführer ersetzt worden. Am 15. Dezember 2000 habe die Beschwerdeführerin dem Gesellschafter-Geschäftsführer die in den Dachgeschossausbau getätigten Investitionen ersetzt, indem der Betrag von 3.090.000 S netto dem negativen Verrechnungskonto des Gesellschafters gutgeschrieben worden sei. In den Folgemonaten Jänner und Februar 2001 habe der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Benützung der Dachgeschosswohnung ein Mietentgelt von monatlich 5.454,40 S netto geleistet. Eine schriftliche Vereinbarung über das modifizierte Mietverhältnis sei wiederum nicht getroffen worden. Die Höhe der monatlichen Miete ergebe sich - abweichend von den Prüferfeststellungen - aus den Bilanzen der Beschwerdeführerin in den Jahren 2002 bis 2005 in Höhe von jeweils 4.756,80 EUR jährlich (396,40 EUR monatlich).

Zur Rechtfertigung der Höhe der Investitionsablöse habe die Beschwerdeführerin einerseits ein Sachverständigengutachten vom 7. Jänner 2004 und andererseits eine Baukostenschätzung auf Preisbasis 2003 eines Bauunternehmers vom 14. Oktober 2003 vorgelegt. In dem unter Zugrundelegung des Liegenschaftsbewertungsgesetzes verfassten Gutachten werde ein Verkehrswert der Wohnung von 195.000 EUR ermittelt. Die nachträgliche Schätzung der Herstellungskosten habe einen Nettoinvestitionswert von 180.442 EUR ergeben. Unter handschriftlicher Ergänzung weiterer Anschaffungskosten für Küche, Büroverbau und Einbauschrank seien Gesamtherstellungskosten von 237.030 EUR (3.261.600 S) ausgewiesen worden.

Die von der Beschwerdeführerin als Investitionsablöse bezeichnete Gutschrift auf dem negativen Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers sei als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen. Die beiden - konkludent abgeschlossenen Miet- bzw. Nutzungsvereinbarungen und der Kaufvertrag vom 15. Dezember 2000 - stellten sich als nicht fremdüblich dar. Die Beschwerdeführerin gehe in ihren Eingaben an die belangte Behörde vom Vorliegen eines Mietverhältnisses aus, welches mit der Meldung an die betroffenen Behörden (Meldeamt) ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen sei. Die belangte Behörde sehe keine Veranlassung, das Vorliegen eines zwischen der Beschwerdeführerin 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 habe. Die Fixierung weiterer üblicher Mietvertragsbestandteile werde nicht einmal behauptet. Weder die Höhe des Bestandzinses (bis zum "Verkauf der Wohnung" sei auch keine Miete entrichtet worden) noch Vereinbarungen, wie mit den vorgenommenen

Mieterinvestitionen zu verfahren sei, seien schriftlich fixiert, sodass schon alleine unter diesem Aspekt von einer eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsgestaltung nicht ausgegangen werden könne. "Fremde" Mieter würden nicht ohne vertragliche Absicherung Investitionen in Millionenhöhe in ein fremdes Gebäude vornehmen. "Fremde" Vermieter würden bei aufrechter Mietverhältnis und ohne einen einzigen Beleg über vom Mieter durchgeführte Investitionen nicht 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, die schätzungsweise ermittelten Investitionskosten ablösen. Die vorliegende unklare Vertragsgestaltung sei ausschließlich dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers zur Beschwerdeführerin geschuldet. Die Fremdunüblichkeit der Mietvereinbarung sei auch daraus zu ersehen, dass es vollkommen unklar sei, ob im Fehlen einer Mietzinsvereinbarung eine Gegenleistung für die vorgenommenen Mieterinvestitionen zu erblicken sei oder nicht.

Die belangte Behörde teile die Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach die Investitionen in den Dachbodenausbau ein selbständig bewertbares, im wirtschaftlichen Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers stehendes Wirtschaftsgut darstellten. Doch teile die belangte Behörde nicht die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass die Ablöse der Investitionen zu einem beliebigen Zeitpunkt in Höhe der tatsächlichen Herstellungskosten erfolgen könne. Einbauten des Mieters in das Bestandsobjekt flössen dem Vermieter nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zu. Zudem lasse die Beschwerdeführerin außer Acht, dass es gegenständlich um die Ablöse von rund zehn Jahre alten Investitionen gehe. Ein fremder Dritter würde einen wirtschaftlichen Wertverzehr veranschlagt haben. Einem fremden Dritten würden keine höheren Aufwandsersätze geleistet werden als sie gesetzlich - dem ABGB bzw. dem MRG nach - zu leisten wären und auch dies erst mit Beendigung des Mietverhältnisses. Die vorgelegten Bewertungen gingen von Herstellungskosten auf der Preisbasis des Jahres 2003 aus. Laut Baukostenindex hätten sich die durchschnittlichen Baukostenpreise des Jahres 1991 bis zum Jahr 2003 aber um 41,1 Punkte erhöht. Die vorgelegten Bewertungen seien daher schon aus diesem Grund untauglich, zumal sie auch nicht auf Grundlage abgabenrechtlicher Bestimmungen, sondern auf Grundlage des Liegenschaftsbewertungsgesetzes erfolgt seien.

Als weiteres Indiz für die Fremdunüblichkeit des gegenständlichen Kaufvertrages erachte die belangte Behörde auch die von der Beschwerdeführerin offengelegten Beweggründe der Ablöse (Herbeiführung eines "billigen" Ergebnisses für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle einer Insolvenz der Beschwerdeführerin). Die Beschwerdeführerin habe mit dem gegenständlichen Kaufvertrag versucht, wirtschaftlichen Schaden vom Gesellschafter-Geschäftsführer abzuhalten. Einem fremden Dritten wäre dies nicht zugestanden worden.

Die belangte Behörde erblicke daher insgesamt in der Höhe und im Zeitpunkt der Ablösezahlung der Beschwerdeführerin an den alleinigen Gesellschafter für dessen Investitionen eine nach der täglichen Lebenserfahrung und im wirtschaftlichen Leben unübliche Maßnahme, welche ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis begründet sei und daher eine verdeckte Ausschüttung darstelle.

Dagegen wendet sich die Beschwerde mit dem Vorbringen, es gebe keine gesetzliche Bestimmung, die es ausschließe, dass ein Vermieter einen vom Mieter getätigten Umbau ablöse und in der Folge an diesen zu einem höheren Mietentgelt weitervermiete. Sale and lease back Verträge würden steuerlich anerkannt. Im Zeitraum der Jahre 1990 bis 2000 sei ein Rohdachboden, ab 15. Dezember 2000 eine Wohnung Mietgegenstand gewesen. Es sei nicht fremdunüblich, dass ein Kaufpreis entrichtet und in der Folge eine höhere Miete vereinbart werde. Zudem habe die belangte Behörde nicht berücksichtigt, dass die Räumlichkeiten nach Beendigung des Mietverhältnisses (mit HG 2005) der Beschwerdeführerin zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung gestanden bzw. weitervermietet worden seien. Die Annahme der belangten Behörde, dass ausschließlich im Interesse des Mieters gehandelt worden sei, treffe nicht zu. Die Frage der Ablöse des Errichtungsaufwandes sei nach §§ 1097, 1036 und 1037 ABGB zu beurteilen. Der Verkehrswert der Wohnung sei der belangten Behörde an Hand eines Sachverständigengutachtens nachgewiesen worden. Die belangte Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass diesem Gutachten die Preisverhältnisse des Jahres 2003 zu Grunde lägen und das Gutachten den tatsächlichen Zustand der Wohnung unberücksichtigt ließe. Beides treffe - wie in der Beschwerde näher ausgeführt - nicht zu. Da sich die Wohnung im Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin befinde, sei sie nach Beendigung des Mietverhältnisses betrieblich nutzbar. Zu welchem Zeitpunkt der Wert von Mieterinvestitionen dem Vermieter als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zurechenbar sei, sei im Beschwerdefall, in dem sich die Vertragsparteien auf einen Kauf geeinigt hätten, nicht entscheidungswesentlich,

was die belangte Behörde gleichfalls verkannt habe. Dagegen wendet sich die Beschwerde mit dem Vorbringen, es gebe keine gesetzliche Bestimmung, die es ausschließe, dass ein Vermieter einen vom Mieter getätigten Umbau ablöse und in der Folge an diesen zu einem höheren Mietentgelt weitervermiete. Sale and lease back Verträge würden steuerlich anerkannt. Im Zeitraum der Jahre 1990 bis 2000 sei ein Rohdachboden, ab 15. Dezember 2000 eine Wohnung Mietgegenstand gewesen. Es sei nicht fremdunüblich, dass ein Kaufpreis entrichtet und in der Folge eine höhere Miete vereinbart werde. Zudem habe die belangte Behörde nicht berücksichtigt, dass die Räumlichkeiten nach Beendigung des Mietverhältnisses (mit HG 2005) der Beschwerdeführerin zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung gestanden bzw. weitervermietet worden seien. Die Annahme der belangten Behörde, dass ausschließlich im Interesse des Mieters gehandelt worden sei, treffe nicht zu. Die Frage der Ablöse des Errichtungsaufwandes sei nach Paragraphen 1097, 1036 und 1037 ABGB zu beurteilen. Der Verkehrswert der Wohnung sei der belangten Behörde an Hand eines Sachverständigengutachtens nachgewiesen worden. Die belangte Behörde gehe zu Unrecht davon aus, dass diesem Gutachten die Preisverhältnisse des Jahres 2003 zu Grunde lägen und das Gutachten den tatsächlichen Zustand der Wohnung unberücksichtigt ließe. Beides treffe - wie in der Beschwerde näher ausgeführt - nicht zu. Da sich die Wohnung im Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin befinde, sei sie nach Beendigung des Mietverhältnisses betrieblich nutzbar. Zu welchem Zeitpunkt der Wert von Mieterinvestitionen dem Vermieter als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zurechenbar sei, sei im Beschwerdefall, in dem sich die Vertragsparteien auf einen Kauf geeinigt hätten, nicht entscheidungswesentlich, was die belangte Behörde gleichfalls verkannt habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167, mit weiteren Nachweisen). Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt vergleiche , das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167, mit weiteren Nachweisen).

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039).

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 29. April 2010, 2006/15/0153, vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152, und vom 24. Februar 2004, 99/14/0250, zu Recht erkannt hat, stehen Mieterinvestitionen im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat.

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid ausdrücklich davon ausgegangen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer wirtschaftlicher Eigentümer der "Mieterinvestitionen" gewesen sei und der Kaufvertrag vom 15. Dezember 2000 somit zu einer Zusammenführung von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum bei der Beschwerdeführerin geführt habe. Auch das Vorliegen eines (fremdüblichen) Mietverhältnisses, das diesem (geänderten) Umstand Rechnung getragen hat, wurde dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegt.

Unter der Annahme der Übertragung von (wirtschaftlichem) Eigentum an die Beschwerdeführerin durch den Kaufvertrag vom 15. Dezember 2000 ist der Beschwerdeführerin aber zuzustimmen, dass auch ein fremder Vermieter zur Erlangung der vollen Verfügungsrechte bereit gewesen sein könnte, Aufwendungen zu tätigen. Dass sich das Interesse des Vermieters bei Fortbestand des Mietverhältnisses am Reinertrag der baulichen Anlagen, der Restnutzungsdauer sowie einer angemessenen Rendite für das eingesetzte Kapital (somit am Ertragswert der baulichen Anlagen) orientieren wird, liegt auf der Hand. Das von der Beschwerdeführerin eingeholte ausschließlich den Substanzwert betreffende Gutachten und die Kostenaufstellung über die Mietereinbauten sind somit von vornherein ungeeignet, einen fremdüblichen Anschaffungswert zu begründen. Ob die belangte Behörde bei der Interpretation des Gutachtens bzw. der Kostenaufstellung hinsichtlich der angesetzten Wertverhältnisse einem Irrtum unterlegen sei, wie die Beschwerde behauptet, kann daher dahinstehen. Insgesamt hat die belangte Behörde ihre Entscheidung schon deshalb unschlüssig begründet, weil sie zum einen das Vorliegen eines selbständigen im (wirtschaftlichen) Eigentum des HG stehenden Wirtschaftsgutes bejaht hat, zum anderen diesem aber ohne nachvollziehbare Begründung die Veräußerbarkeit abgesprochen hat. Dies lässt auf eine Verkennung der Rechtslage schließen, weil - wie eingangs ausgeführt -, wirtschaftliches Eigentum durch die Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut definiert wird.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. Mai 2011, 2008/15/0153, zu einem spiegelbildlich gelagerten Fall (die "Mieterinvestitionen" wurden im damaligen Fall von der Kapitalgesellschaft getätigt) das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums desjenigen, der in ein fremdes bebautes Grundstück Investitionen tätigt, verneint. Wirtschaftliches Eigentum fällt - wie oben ausgeführt - grundsätzlich mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen. Wirtschaftliches Eigentum kann sich aus einem Mietvertrag ergeben, der dem Mieter umfassende Rechte an seinen Investitionen einräumt. Gerade das Vorliegen eines derartigen Mietvertrages hat die belangte Behörde aber verneint, indem sie ausgeführt hat, dass nicht nur kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegen habe, sondern auch keine entsprechenden mündlichen Vereinbarungen hätten festgestellt werden können. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde lässt die bloße Verrechnung anteiliger Betriebskosten nicht auf das Vorliegen eines (konkludenten) Mietvertrages schließen, vielmehr hätte das Unterbleiben einer solchen Verrechnung bei der vorliegenden Sachverhaltskonstellation zweifelsfrei den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

Führt der Gesellschafter der Gesellschaft Vermögen zu, kann die Leistung des Gesellschafters - wenn klare schuldrechtliche Beziehungen fehlen - als Einlage zu werten sein. Verdeckte Sacheinlagen können auch durch nicht fremdübliche Rechtsgeschäfte verwirklicht werden (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 98). Im Hinblick auf die unklare Vertragsgestaltung hätte die belangte Behörde daher auch prüfen müssen, ob die Vornahme von Investitionen in das Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin als (verdeckte) Einlage des Gesellschafters zu beurteilen ist und damit ein Anwendungsfall des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 (vgl. § 8 Abs. 1 KStG 1988) vorliegt. Aus der angenommenen Fremdunüblichkeit des Kaufvertrages vom 15. Dezember 2000 durfte die belangte Behörde daher auch nicht ohne weiteres den Abzug von AfA für die vermieteten Gebäudeteile versagen, weil damit zwar Einnahmen versteuert, die zu deren Erzielung erforderlichen Wertabgänge möglicherweise aber unberücksichtigt bleiben. Führt der Gesellschafter der Gesellschaft Vermögen zu, kann die Leistung des Gesellschafters - wenn klare schuldrechtliche Beziehungen fehlen - als Einlage zu werten sein. Verdeckte Sacheinlagen können auch durch nicht fremdübliche Rechtsgeschäfte verwirklicht werden vergleiche , Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, Paragraph 8, Tz 98). Im Hinblick auf die unklare Vertragsgestaltung hätte die belangte Behörde daher auch prüfen müssen, ob die Vornahme von Investitionen in das Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin als (verdeckte) Einlage des Gesellschafters zu beurteilen ist und damit ein Anwendungsfall des Paragraph 6, Ziffer 14, Litera b, EStG 1988 vergleiche , Paragraph 8, Absatz eins, KStG 1988) vorliegt. Aus der angenommenen Fremdunüblichkeit des Kaufvertrages vom 15. Dezember 2000 durfte die belangte Behörde daher auch nicht ohne weiteres den Abzug von AfA für die vermieteten Gebäudeteile versagen, weil damit zwar Einnahmen versteuert, die zu deren Erzielung erforderlichen Wertabgänge möglicherweise aber unberücksichtigt bleiben.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung und die damit verbundene Versagung der Absetzung für Abnutzung in Verkenntung der Rechtslage nicht in einer für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Weise begründet wurden. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung und die damit verbundene Versagung der Absetzung für Abnutzung in Verkenntung der Rechtslage nicht in einer für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Weise begründet wurden. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Das über den Pauschbetrag nach dieser Verordnung hinausgehende Kostenbegehren war abzuweisen. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Das über den Pauschbetrag nach dieser Verordnung hinausgehende Kostenbegehren war abzuweisen.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 20. März 2014

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150120.X00

**Im RIS seit**

24.04.2014

**Zuletzt aktualisiert am**

28.08.2014

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)