jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/3/31 2003/15/0100

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.03.2005

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §481;
ABGB §509;
BAO §167 Abs2;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
KStG 1988 §8 Abs2;
KStG 1988 §8;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2003/15/0101 2003/15/0102 2003/15/0103 2003/15/0138 2003/15/0139

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die beiden Beschwerden der R GmbH, vertreten durch Rauschenberger-Spitzer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH in 8430 Leibnitz, Marburgerstraße 6, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz,

1. vom 29. August 2003, RV/0136-G/03, betreffend Umsatzsteuer 1996 und 1997 sowie Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 (Abgaben der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin "R Gesellschaft mbH"),

2. vom 29. August 2003, RV/0138-G/03, betreffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2000,

3. vom 29. August 2003, RV/0137-G/03, betreffend Kapitalertragsteuer 1996 und Kapitalertragsteuer 1997 (Abgaben der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin "R Gesellschaft mbH"),

4. vom 29. August 2003, RV/0214-G/03, betreffend Säumniszuschläge (Abgaben der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin "R Gesellschaft mbH"),

5. vom 17. November 2003, RV/0136-G/03, betreffend Körperschaftsteuer 1998 (Abgabe der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin "R Gesellschaft mbH") und

6. vom 17. November 2003, RV/0138-G/03, betreffend Körperschaftsteuer 1999,

Spruch

den Beschluss gefasst:

Soweit der erstangefochtene Bescheid Körperschaftsteuer 1998 betrifft und soweit der zweitangefochtene Bescheid Körperschaftsteuer 1999 betrifft, werden die Beschwerden als gegenstandslos geworden erklärt und die Verfahren eingestellt,

und zu Recht erkannt:

Im übrigen (soweit nicht Körperschaftsteuer 1998 im erstangefochtenen Bescheid und Körperschaftsteuer 1999 im zweitangefochtenen Bescheid betroffen sind) werden die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 2.356,- Euro binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Aufgrund einer auf der Basis einer Bilanz zum 30. September 1998 durchgeführten Spaltung ist die am 31. Dezember 1998 in das Firmenbuch eingetragene beschwerdeführende GmbH - nach den in der Beschwerde nicht in Streit gezogenen Feststellungen der belangten Behörde - Rechtsnachfolgerin der R-GmbH. Werner M und seine Ehefrau Sylvia M sind Gesellschafter-Geschäftsführer der R-GmbH und in der Folge Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden GmbH gewesen.

Soweit im Folgenden ohne weitere Festlegung allgemein von R-GmbH die Rede ist, ist für Zeiträume bis zum 30. September 1998 die R-GmbH als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin und für Zeiträume ab 1. Oktober 1998 die Beschwerdeführerin gemeint.

Werner M erwarb mit Kaufvertrag vom 19. April 1990 zwei Liegenschaften um den Gesamtkaufpreis von ca 4,86 Mio S. Ab Mai 1990 vermietete er die Liegenschaften auf unbestimmte Dauer an die R-GmbH um den Mietzins von monatlich 16.667 S (Bestandvertrag vom 12. September 1990). In Punkt III des Bestandvertrages ist festgehalten, dass der Bestandgeber für 20 Jahre, also bis zum 30. April 2010 auf die Ausübung des Kündigungsrechts verzichtet.

Mit Notariatsakt vom 19. Oktober 1990 schenkte Werner M die Liegenschaften seiner Ehefrau Sylvia M, behielt sich aber das (unentgeltliche) Fruchtgenussrecht nach Maßgabe der Bestimmungen des ABGB an den Liegenschaften für den Zeitraum bis zum 30. April 2010 zurück. Im Notariatsakt ist festgehalten, dass auf eine "grundbücherliche Sicherstellung dieses Rechtes" verzichtet wird. Mit diesem Notariatsakt wurde weiters das - im Grundbuch einzutragende - Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Werner M vereinbart und auf das Bestehen des Bestandvertrages vom 12. September 1990 hingewiesen.

Am 12. Juli 1995 schloss die R-GmbH (vertreten durch den Geschäftsführer Walter W) mit der Leasing-GmbH einen Immobilienleasingvertrag über die Anmietung (des Großteils der Fläche) der in Rede stehenden Liegenschaften mitsamt darauf von der Leasing-GmbH zu errichtenden Baulichkeiten. Der Grundstücksmietvertrag war auf unbestimmte Zeit geschlossen. Die R-GmbH verzichtete für den Zeitraum von 15 Jahren auf eine Kündigung. Vorläufig wurde ein monatlicher Mietzins von 95.665 S vereinbart und festgehalten, die endgültige Höhe des Mietzinses werde nach Fertigstellung und Abrechnung der Baulichkeit festgelegt. Die Betriebskosten seien von der R-GmbH zu tragen. Bei Beendigung des Leasingverhältnisses sei das Gebäude zurückzustellen. Mit diesem Vertrag wurde auch vereinbart, dass die R-GmbH "(Z)ur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Vertragsobjektes sowie zur Sicherung der Unterlassung baulicher Veränderungen" eine monatliche Kaution in Höhe von 19.661 S ab dem Monat der Übergabe des Leasingsobjektes zu leisten habe; die Kaution werde verzinst.

Die Leasing-GmbH schloss am 10./27. Juli 1995 mit Sylvia M einen Grundstücksmietvertrag über die in Rede stehenden Grundstücke, um den Leasingvertrag grundstücksmäßig abzusichern. Der Mietzins wurde mit 19.275,39 S festgelegt. Sylvia M verzichtete vertraglich auf die Kündigung des Mietverhältnisses bis zum 31. Dezember 2021. Es wurde vereinbart, dass ein von der Leasinggesellschaft zu errichtendes Bauwerk (Fertigungs- und Montagehalle mit Büro) als Superädifikat im Eigentum der Leasing-GmbH verbleibe.

Nach Fertigstellung und Inbetriebnahme des Superädifikates vereinbarte Werner M als Fruchtgenussberechtigter am 9. Dezember 1996 eine Ergänzung zum Bestandvertrag vom 12. September 1990, mit welcher der monatliche Mietzins ab 1. Jänner 1996 auf monatlich 50.000 S angehoben wurde. Die Mieterhöhung wurde in der Vereinbarung damit begründet, dass der geänderten Nutzung der Liegenschaft durch die Bestandnehmerin ab 1. Jänner 1996 (insbesondere Nutzung auch einer Lagerhalle im Ausmaß von 500 m2; mittlerweile erfolgte Errichtung eines Fabriksgebäudes) Rechnung getragen werden solle.

In der Folge schloss Werner M mit der R-GmbH die Vereinbarung vom 1. August 1997, in welcher festgelegt wird, dass er sein "Fruchtgenussrecht mit allen Rechten und Pflichten, so wie er es berechtigt war auszuüben" zum 1. Juli 1997 an die R-GmbH abtrete. Das Entgelt hiefür wurde mit 7,7 Mio S festgelegt und sollte in 154 Monatsraten a ca 19.700 S und einem - in fünf Jahresraten zu zahlenden - Restbetrag von 4,665.370 S entrichtet werden. Die Monatsraten entsprachen jenen, die Werner M noch aus dem Kaufvertrag vom 19. April 1990 an die Verkäufer zu entrichten hatte.

Sylvia M, Werner M, die R-GmbH und die Leasing GmbH schlossen die Vereinbarung von 29. Juli 1997, in welchem alle Parteien den Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995 (zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH) anerkannten und festgehalten wurde, dass die Leasing-GmbH keine Kenntnis vom Fruchtgenussrecht des Werner M gehabt habe. Im Hinblick auf die "Abtretung" des Fruchtgenussrechts (sie wird in dieser Vereinbarung als bereits erfolgt dargestellt) wurde festgelegt, dass die Leasing-GmbH die im Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995 vereinbarten Mietzahlungen bis zum 30. April 2010 (Ablauf des Fruchtgenussrechts) an die R-GmbH und erst wieder ab 1. Mai 2010 an die Grundstückseigentümerin zu leisten habe.

1. Erstangefochtener Bescheid:

Mit dem erstangefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der R-GmbH im Instanzenzug Umsatzsteuer 1996 und 1997 sowie Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 fest. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, im Berufungsverfahren sei - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung - strittig,

a) ob der von der R-GmbH an die Leasing-GmbH als Kaution gezahlte Betrag (der von dieser als Mietzins an Sylvia M und von dieser an Werner M weitergeleitet worden sei) eine verdeckte Ausschüttung der R-GmbH an Werner M sei, die dem steuerlichen Ergebnis der Beschwerdeführerin hinzuzurechnen sei,

b) ob in Höhe der Differenz zwischen dem Mietzins laut Bestandvertrag vom 12. September 1990 und dem Mietzins laut Ergänzung vom 9. Dezember 1996 zum Bestandvertrag vom 12. September 1990 eine verdeckte Ausschüttung der R-GmbH an Werner M vorliege, und

c) ob die Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" ausgehend von dem im Bestandvertrag vom 12. September 1990 vereinbarten Mietzins Mietvorauszahlungen und in Höhe der Differenz zwischen diesem ursprünglichen und dem mit Vereinbarung vom 9. Dezember 1996 erhöhten Mietzins verdeckte Ausschüttungen der R-GmbH an Werner M seien.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass sowohl beim Mietverhältnis zwischen der Werner M und der R-GmbH als auch bei jenem zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Werner M als Vermieter anzusehen sei. Werner M habe nicht nur stets den Mietzins bezogen, sondern es sei aus Sicht der Beteiligten aufgrund der familiären Beziehungen auch weitgehend irrelevant gewesen, ob Werner M als Fruchtgenussberechtigter oder Sylvia M als Eigentümerin die Verträge unterzeichnet habe.

Ad a: Hinsichtlich der Leistungen zwischen der Leasing-GmbH und der R-GmbH sei für die Berufungsentscheidung wesentlich, dass die Leasing-GmbH das Mietverhältnis mit Sylvia M deshalb eingegangen sei, um als Leasinggeberin eine gesicherte Position hinsichtlich des Grundstückes zu haben. Somit liege ein außersteuerlicher Grund vor, weshalb, obwohl die Miete (von monatlich ca 19.000 S) der Höhe nach nicht angemessen sei, die Rechtsansicht des Finanzamtes, die von der R-GmbH an die Leasing-GmbH als Kaution gezahlten Beträge stellten verdeckte Gewinnausschüttungen dar, nicht aufrecht erhalten werden könne. Die Beträge seien daher (entgegen der Vorgangsweise im erstinstanzlichen Bescheid) dem steuerlichen Ergebnis der Beschwerdeführerin nicht hinzuzurechnen.

Ad b: Die mit Vereinbarung vom 9. Dezember 1996 vorgenommene Erhöhung des Mietzinses aus dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 habe die Beschwerdeführerin damit begründet, dass Werner M die Liegenschaften der R-

GmbH zunächst um einen äußerst kulanten Preis überlassen und diesen nach Beendigung diverser Um- und Ausbauten auf den ortsüblichen Preis angehoben habe. Die Beschwerdeführerin habe darauf verwiesen, dass drei auf den Grundstücken befindliche Hallen mittlerweile von der R-GmbH abgerissen worden sein und eine weitere Halle (mit einer Fläche von ca 500 m2) von der R-GmbH in Nutzung genommen worden sei. Zudem sei auf den Grundstücken nicht nur ein Fabriksgebäude, sondern auch ein Bürogebäude errichtet worden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Verträge zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und einer GmbH an den Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen bestünden. Diese Kriterien hätten ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074). Die Vereinbarungen müssten daher insbesondere einem Fremdvergleich standhalten. Es entspreche der allgemeinen Branchenerfahrung (und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin), dass für die Vermietung der in Rede stehenden Liegenschaften ein Mietzins von monatlich 50.000 S fremdüblich und angemessen sei. Daraus folge, dass der zunächst vereinbarte Mietzins von wertgesichert monatlich 16.667 S (also bloß etwa ein Drittel der angemessenen Miete) von Beginn des Mietverhältnisses an nicht angemessen und nicht fremdüblich gewesen sei. Die mangelnde Ernsthaftigkeit des Mietverhältnisses zeige sich auch aus dem Umstand, dass die R-GmbH als Mieterin im Jahr 1996 freiwillig der Mieterhöhung zugestimmt habe. Auch diese Zustimmung wäre unter Fremden nicht zustande gekommen. Ein durch Kündigungsschutz geschützter fremder Mieter hätte eine Mietzinserhöhung abgelehnt. An dieser Beurteilung ändere die Tatsache nichts, dass das Finanzamt das Mietverhältnis bislang möglicherweise anerkannt habe. Die Beschwerdeführerin könne sich auch nicht auf eine wesentliche Änderung der Nutzung der Liegenschaften berufen, weil die Kosten für die Neuerrichtung der Gebäude nicht Werner M als Vermieter, sondern die R-GmbH (Leasingnehmerin) getragen habe.

Auch der Umstand, dass der im Bestandvertrag vom 12. September 1990 vereinbarte Mietzins der Höhe nach im Wesentlichen jenen Beträgen entspreche, den Werner M als monatliche Rate für die Abstattung des Kaufpreises aus dem Grundstückskaufvertrag vom 19. April 1990 zu leisten habe, lasse vermuten, dass mit dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 kein ernsthaftes Mietverhältnis, sondern lediglich die steuerliche Verwertung der Kaufpreisraten des Werner M angestrebt gewesen sei.

Der Sachverhalt lasse eindeutig erkennen, dass die Vorgangsweise der R-GmbH nicht nur darauf abgezielt habe, durch das "Mietverhältnis" sich selbst steuerliche Vorteile zu verschaffen (Mietzins als Betriebsausgabe), sondern auch darauf, Werner M durch die Übernahme von dessen Verpflichtungen aus dem Grundstückserwerb (Kaufpreisraten) einen aus seinem Gesellschaftsverhältnis (zur R-GmbH) entspringenden Vorteil zu gewähren.

Soweit im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 Zahlungen an Werner M geleistet worden seien, seien diese sohin zur Gänze verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG und dem steuerlichen Ergebnis der R-GmbH hinzuzurechen. Dies gelte für den gesamten Mietzins und nicht nur - wie im erstinstanzlichen Bescheid angenommen - für die Differenz zwischen dem im Bestandvertrag vom 12. September 1990 vereinbarten und dem mit Vereinbarung vom 9. Dezember 1996 erhöhten Mietzins. Im Hinblick auf die Versagung der steuerlichen Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen Werner M und der R-GmbH bestehe hinsichtlich der "Mietzinszahlungen" auch kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Ad c: Die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" habe das Finanzamt als Mietzinsvorauszahlung qualifiziert, welche sich aus der Multiplikation des monatlichen Bestandzinses von 50.000 S mit der Restlaufzeit des Mietverhältnisses (154 Monate) errechne. Die Beschwerdeführerin sei dieser Berechnung entgegen getreten. Nach Ansicht der belangten Behörde seien auch hinsichtlich dieses Vorganges die für die Anerkennung von Familienverträgen bestehenden Kriterien anzuwenden. Im Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" im Jahr 1997 habe ein ernsthaftes und aufrechtes Mietverhältnis mit der Leasing-GmbH bestanden. Aus diesem Grund sei die Nutzung der Liegenschaft durch einen neuen Fruchtgenussberechtigten auf das Dulden dieses Mietverhältnisses und die Ziehung der Früchte daraus, nämlich die Erzielung eines (wertgesicherten) monatlichen Mietzinses von 19.275 S beschränkt gewesen. Ein fremder Dritter hätte nicht den Preis von 7,7 Mio S bezahlt, um das Recht zu erwerben, vom 1. Juli 1997 bis zum 30. April 2010 (154 Monate) den monatlichen Mietzins von 19.275 S zu beziehen. Die Summe der zu erwartenden Mietzinse würde nämlich bloß ca 3,1 Mio S betragen. Mangels Fremdüblichkeit sei daher die Vereinbarung zwischen Werner M und der R-GmbH steuerlich unbeachtlich.

Durch die gewählte Vorgangsweise habe die R-GmbH nicht nur sich selbst steuerliche Vorteile (durch die Behandlung

der Ablösezahlungen für das Fruchtgenussrecht als Betriebsausgabe) verschaffen, sondern auch Werner M durch die Übernahme der Verpflichtungen aus dem Grundstückskauf (offene Kaufpreisraten) und Zuwendung von Zahlungen aus dem Gesellschaftsverhältnis Vorteile verschaffen wollen. Die auf der Grundlage der Vereinbarung über die "Abtretung" des Fruchtgenussrechts getätigten Zahlungen der R-GmbH seien sohin zur Gänze deren steuerlichen Ergebnissen hinzuzurechnen.

2. Zweitangefochtener Bescheid:

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 gegenüber der Beschwerdeführerin fest. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, im Berufungsverfahren sei - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung - strittig, ob die Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" ausgehend von den im Bestandvertrag vom 12. September 1990 vereinbarten Mietzins Mietvorauszahlungen und in Höhe der Differenz zwischen diesem ursprünglichen und dem mit Vereinbarung vom 9. Dezember 1996 erhöhten Mietzins verdeckte Ausschüttungen der R-GmbH an Werner M seien.

Die belangte Behörde hat im zweitangefochtenen Bescheid die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" für die Jahre 1998 bis 2000 zur Gänze nicht anerkannt, weil Fremdüblichkeit nicht gegeben sei, und zur näheren Begründung auf den erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

3. Drittangefochtener Bescheid:

Mit dem drittangefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der R-GmbH im Instanzenzug zur Haftung für die auf die verdeckten Ausschüttungen der R-GmbH an Werner M (aufgrund von Mietzahlungen aus dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 in der Fassung der Vereinbarung vom 9. Dezember 1996 und von Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts") entfallende Kapitalertragsteuer herangezogen und zur Begründung auf den erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

4. Viertangefochtener Bescheid:

Mit dem viertangefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Instanzenzug der Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der R-GmbH gemäß § 217 Abs 1 BAO Säumniszuschläge vorgeschrieben, weil die auf die verdeckten Ausschüttungen der R-GmbH an Werner M (aufgrund von Mietzahlungen aus dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 in der Fassung der Vereinbarung vom 9. Dezember 1996 und von Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts") entfallende Kapitalertragsteuer nicht (rechtzeitig) abgeführt worden sei (Säumniszuschlag gemäß § 219 BAO in der Stammfassung im Ausmaß von 2% der nicht entrichteten Kapitalertragsteuer), und zur Begründung auf die Darstellung der verdeckten Gewinnausschüttungen im erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

5. Fünft- und Sechstangefochtener Bescheid:

In der Beschwerde gegen die erst- bis viertangefochtenen Bescheide bringt die Beschwerdeführerin vor, mit dem erstangefochtenen Bescheid sei im Instanzenzug Körperschaftsteuer 1998 hinsichtlich der R-GmbH als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (bis zur Spaltung zum Stichtag 30. September 1998) vorgeschrieben worden, mit dem zweitangefochtenen Bescheid im Instanzenzug Körperschaftsteuer 1998 hinsichtlich der beschwerdeführenden GmbH ab 1. Oktober 1998. Dabei sei der in Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" für das Jahr 1998 insgesamt als Betriebsausgabe geltend gemachte Betrag (550.000 S) nicht nur einfach hinzugerechnet (das heißt neutralisiert) worden, sondern "doppelt".

Mit Bescheid vom 17. November 2003, RV/0136-G/03, hob die belangte Behörde den erstangefochtenen Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer 1998 betrifft, im Hinblick auf diese "doppelte Hinzurechnung" gemäß § 300 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Mit Bescheid vom 17. November 2003, RV/0138-G/03, hob die belangte Behörde den zweitangefochtenen Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer 1999 betrifft, gemäß § 300 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Die "doppelte Hinzurechnung" für das Jahr 1998 habe zu Unrecht zu einer Kürzung des vortragsfähigen Verlustes dieses Jahres 1998 geführt. Im Hinblick auf den zu niedrigen Verlustvortrag sei auch die Festsetzung der Körperschaftsteuer 1999 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Mit dem fünftangefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde in der Folge gegenüber der Beschwerdeführerin als

Rechtsnachfolgerin der R-GmbH im Instanzenzug Körperschaftsteuer 1998 fest. Die Festsetzung der Abgabe unterscheide sich insofern von jener im erstangefochtenen Bescheid, als die im erstangefochtenen im Zusammenhang mit den Vorgängen betreffend die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" vorgenommene Hinzurechnung von 550.000 S unterblieben ist.

Mit dem sechstangefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug Körperschaftsteuer 1999 gegenüber der Beschwerdeführerin fest. Die belangte Behörde hat mit diesem Bescheiden die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" für das Jahr 1999 zur Gänze nicht anerkannt, weil Fremdüblichkeit nicht gegeben sei.

Die belangte Behörde hat in den Beschwerdeverfahren die Verwaltungsakten vorgelegt. In den als "Gegenschrift" bezeichneten Eingaben hat sie "das Beschwerdevorbringen zur Kenntnis genommen", von jeglicher inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin aber (abgesehen vom Hinweis darauf, dass der erstangefochtene Bescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 und der zweitangefochtene Bescheid hinsichtlich Körperschaftsteuer 1999 wegen der unrichtigen Doppelzurechnung von der belangten Behörde gemäß § 300 BAO aufgehoben worden ist) Abstand genommen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Erstangefochtener Bescheid:

Die belangte Behörde hat den erstangefochtenen Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer 1998 betrifft, mit Bescheid vom 17. November 2003, RV/0136-G/03 gemäß § 300 BAO wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. In diesem Umfang war die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid - durch einen gemäß § 12 Abs 3 VwGG gebildeten Senat - gemäß § 33 Abs 1 VwGG als gegenstandslos geworden zu erklären und das Verfahren einzustellen.

Im Übrigen erweist sich die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid als erfolgreich:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es das zwischen dem Gesellschafter(Geschäftsführer) und einer GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl das bereits zitierte hg Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0074).

1.1. Laufender Mietzins:

Das Finanzamt ist im erstinstanzlichen Bescheid (dem Betriebsprüfer folgend, siehe Tz 18 des Betriebsprüfungsberichtes vom 21. Jänner 2003) davon ausgegangen, dass der Mietzins in der im Bestandvertrag vom 12. September 1990 festgelegten Höhe bei der R-GmbH als Betriebsausgaben anzuerkennen sei. Lediglich in Höhe der Differenz zum in der Folge zwischen Werner M und der R-GmbH vereinbarten erhöhten Mietzins auf 50.000 S lägen durch das Gesellschaftsverhältnis verursachte Zahlungen vor, die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und als verdeckte Ausschüttungen zu behandeln seien.

Die belangte Behörde trifft im angefochtenen Bescheid die Feststellung, dass im gegenständlichen Fall ein Mietzins in Höhe von monatlich ca 50.000 S für die Überlassung der in Rede stehenden Liegenschaften fremdüblich sei (in zeitlicher Hinsicht trifft sie diese Feststellung wohl für den gesamten Berufungszeitraum). Daraus leitet die belangte Behörde ab, dass der Bestandvertrag vom 12. September 1990 wegen des deutlich zu niedrigen Mietzins nicht fremdüblich und daher nicht anzuerkennen sei. Indem sie im angefochtenen Bescheid ausführt, dass die auf das Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft zur Anwendung kommende Rechtsprechung betreffend die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen den Bereich der Beweiswürdigung betrifft, bringt sie zum Ausdruck, dass sie als festgestellt annimmt, der Bestandvertrag vom 12. September 1990 bestehe (als rechtlich verbindlicher Vertrag) nicht. Die belangte Behörde bedient sich dabei der Formulierung, dass "kein ernsthaftes Mietverhältnis" vorliege, und stützt diese Feststellung auch noch auf den Umstand, dass die Höhe des monatlichen Mietzinses mit der Höhe der von Werner M monatlich zu entrichtenden Kaufpreisraten aus dem Grundstückskaufvertrag vom 19. April 1990 korrespondiert.

Obwohl nach Ansicht der belangten Behörde der Mietzins von monatlich 50.000 S angemessen ist, erachtet sie die im

Jahr 1996 vereinbarte Erhöhung des Mietzinses auf diesen Betrag als nicht fremdüblich - und versagt ihr (auf der Ebene der Sachverhaltsfeststellung) die Anerkennung. Dies mit der Begründung, ein fremder Mieter hätte im Hinblick auf die geschützte Position, die ihm der Bestandvertrag vom 12. September 1990 einräumt, nicht freiwillig einer Mietzinserhöhung zugestimmt. Diese Beweiswürdigung vermag schon deshalb der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitskontrolle nicht standzuhalten, weil die belangte Behörde bereits dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 die Anerkennung versagt und deshalb nicht aus eben diesem Vertrag das Bestehen einer rechtlich geschützte Position des Mieters ableiten kann. Dazu kommt, dass die Beschwerdeführerin in der Berufung Gründe dafür vorgebracht hat, dass auch ein Mieter, dem die Rechte aus einem Bestandvertrag wie jenem vom 12. September 1990 zukommen, einer Mieterhöhung zustimmen würde. Zu diesen vorgetragenen Gründen gehört insbesondere, dass die R-GmbH als Mieterin ohne Zustimmung des Werner M (der als Fruchtgenussberechtigter zur Schonung der Substanz verpflichtet ist, vgl § 509 ABGB) drei Lagerhallen abgetragen habe, dass sie im Gegensatz zur früheren Vorgangsweise eine weitere auf der Liegenschaft befindliche Lagerhalle in Nutzung genommen habe und dass sie auf den Liegenschaften (zusätzlich zur Produktionshalle, deren Errichtung mit Werner M abgesprochen war) eine Bürogebäude errichtet habe. Mit diesem Berufungsvorbringen hat sich die belangte Behörde, was in der Beschwerde zu Recht gerügt wird, im angefochtenen Bescheid nicht auseinander gesetzt.

1.2. "Abtretung des Fruchtgenussrechtes":

Zunächst sei darauf verwiesen, dass Fruchtgenuss das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz ist. Das Fruchtgenussrecht an Liegenschaften entsteht durch die Verbücherung (vgl § 481 ABGB). Daher muss der übereinstimmende Parteiwille auf die Verbücherung gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen (vgl Hofmann in Rummel3, § 509 Rz 1). Im gegenständlichen Fall ist bereits bei Vereinbarung des Rechts seine Verbücherung ausgeschlossen worden, sodass lediglich ein fruchtgenussähnliches obligatorisches Recht begründet worden ist.

Das Finanzamt ist im erstinstanzlichen Bescheid (dem Betriebsprüfer folgend, siehe Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes vom 21. Jänner 2003 (siehe auch hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides Tz 23 des Betriebsprüfungsberichtes vom 24. Jänner 2003)) davon ausgegangen, dass der als "Abtretung des Fruchtgenussrechts" bezeichnete Vorgang die Vereinbarung einer Mietvorauszahlung darstelle, wobei sich der als Entgelt vereinbarte Betrag von 7,7 Mio S aus dem monatlichen Mietzins von 50.000 S und einer Mietdauer von 154 Monaten (bis zum Ablauf des Bestandvertrages am 30. April 2010) errechne. Nach Ansicht des Finanzamtes seien nur Mieten in der Höhe, die sich aus dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 (ohne die Erhöhung in der Vertragsergänzung vom 9. Dezember 1996) ergeben, steuerlich anzuerkennen. Auch die Mietvorauszahlung sei daher nur insoweit anzuerkennen, als sie sich als Produkt aus dem Mietzins (nach dem Bestandvertrag vom 12. September 1990) zum 1. Juli 1997 (das waren 19.705,39 S) und den 154 Monaten der restlichen Vertragslaufzeit errechne. Das Finanzamt ist daher von einer steuerlich anzuerkennenden Mietvorauszahlung von 3,034.630 S (an Stelle der von der R-GmbH gezahlten Betrages von 7,7 Mio S) ausgegangen. Es hat angenommen, dass nur der Betrag von 3,034.630 S linear über einen Zeitraum von 154 Monaten verteilt als Betriebsausgabe anerkannt werden könne. Während die R-GmbH jährlich ein Vierzehntel von 7,7 Mio S (das sind 550.000 S) als Betriebsausgaben geltend gemacht hatte (für das Jahr 1997 nur die Hälfte dieses Betrages), anerkannte das Finanzamt monatlich einen Betrag von 19.705,39 S (das sind 236.465 S pro Jahr) als Betriebsausgabe.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" zur Gänze nicht anerkannt. Die Fremdüblichkeit sei nicht gegeben. Bei Vereinbarung der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" im Jahr 1997 habe nämlich ein "ernsthaftes und aufrechtes Mietverhältnis" (der Sylvia M) mit der Leasing-GmbH mit einem monatlichen Mietzins von 19.275 S bestanden. Der Fruchtgenussberechtigte habe deshalb die Liegenschaft nur durch das Beziehen dieser Miete nutzen können. Das Produkt aus dem monatlichen Mietzins von 19.275 S und den Monaten bis zum Ablauf des Fruchtgenussrechts betrage (unter Berücksichtigung der Wertsicherung) ca 3,1 Mio S, sodass ein fremder Dritter nicht das vereinbarte Entgelt von 7,7 Mio S bezahlt hätte.

Ausgehend von der Feststellung der belangten Behörde, dass für die in Rede stehenden Grundstücke eine monatlicher Mietzins von 50.000 S angemessen gewesen ist, hält auch dieser Akt der behördlichen Beweiswürdigung der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitskontrolle nicht stand. Wie oben unter

1.1. (laufender Mietzins) ausgeführt, ist die Feststellung des angefochtenen Bescheides betreffend das Nichtbestehen

der Mieterhöhung im Bestandvertrag zwischen Werner M und der R-GmbH auf den Monatsmietzins von 50.000 S unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen worden. Gesetzt den Fall, seit der Ergänzung vom 9. Dezember 1996 zum Bestandvertrag vom 12. September 1990 wäre ein monatlicher Mietzins von 50.000 S verbindlich vereinbart, könnte aber eine Mietvorauszahlung in Höhe des im gegenständlichen Fall in der Vereinbarung über die "Abtretung des Fruchtgenussrechtes" ausgewiesenen Betrages nicht als fremdunüblich beurteilt werden. Daran vermag auch die von der R-GmbH an die Leasing-GmbH zu entrichtende Kaution von monatlich 19.661 S nichts zu ändern.

Aus den unter 1.1. dargestellten Gründen hält somit auch die Feststellung des angefochtenen Bescheides betreffend die Nichtanerkennung der Vorgänge in Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht stand.

Zudem sei bemerkt: Unter einer verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG) versteht man alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl das hg Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 99/15/0072). Dazu gehört insbesondere der Fall des überhöhten Entgeltes der Gesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft. Solcherart führt bei den Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft die überhöhte Gegenleistung der Gesellschaft im allgemeinen (bloß) dazu, dass hinsichtlich des über das fremdübliche Ausmaß hinausgehenden Teiles der Gegenleistung die Rechtsfolgen einer verdeckten Ausschüttung eintreten, nicht hingegen zur gänzlichen Ausblendung der Leistungsbeziehung.

2. Zweitangefochtener Bescheid:

Die belangte Behörde hat den zweitangefochtenen Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer 1999 betrifft, mit Bescheid vom 17. November 2003, RV/0138-G/03, gemäß § 300 BAO wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben. In diesem Umfang war die Beschwerde gegen den zweitangefochtenen Bescheid - durch einen gemäß § 12 Abs 3 VwGG gebildeten Senat - gemäß § 33 Abs 1 VwGG als gegenstandslos geworden zu erklären und das Verfahren einzustellen.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 und 2000 hat die belangte Behörde im zweitangefochtenen Bescheid die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" mit Hinweis auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides zur Gänze nicht anerkannt und deshalb den von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemachten Betrag (550.000 S) gänzlich neutralisiert.

Soweit der zweitangefochtene Bescheid noch im Rechtsbestand ist, erweist er sich aus den oben in Bezug auf den erstangefochtenen Bescheid unter 1.2. dargestellten Gründen (im Hinblick auf die Annahme einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechtes") als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

3. Drittangefochtener Bescheid:

Aus den oben in Bezug auf den erstangefochtenen Bescheid dargestellten Gründen verweist sich auch der drittangefochtene Bescheid (im Hinblick auf die ihm zugrunde liegende Annahme verdeckter Ausschüttungen iSd § 93 Abs 2 Z 1a EStG) als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

4. Viertangefochtener Bescheid:

Aus den oben in Bezug auf den erstangefochtenen Bescheid dargestellten Gründen erweist sich auch der viertangefochtene Bescheid (die ihm zugrunde liegende Annahme nicht innerhalb der Frist des § 96 Abs 1 EStG an das Finanzamt abgeführter Kapitalertragsteuer aus verdeckten Ausschüttungen) als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

5. Fünft- und Sechstangefochtener Bescheid:

Im fünftangefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 die aus dem Bestandvertrag vom 12. September 1990 in der Fassung der Ergänzung vom 9. Dezember 1996 resultierenden Mieten zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Im sechstangefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 und 2000 die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" zur Gänze nicht anerkannt und deshalb den von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemachten Betrag (jährlich 550.000 S) zur Gänze neutralisiert.

Aus den oben in Bezug auf der erstangefochtenen Bescheid unter 1.1. und 1.2. dargestellten Gründen erweisen sich die beiden Bescheide als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Die angefochtenen Bescheide waren somit, soweit sie nicht bereits von der belangten Behörde gemäß § 300 BAO aufgehoben worden sind, gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich - im Rahmen des gestellten Antrages - auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II 333/2003.

Wien, am 31. März 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2003150100.X00

Im RIS seit

06.05.2005

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at