

TE Vwgh Erkenntnis 2018/1/31 Ra 2015/15/0006

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.01.2018

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21;

BAO §22;

KStG 1988 §8 Abs2;

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, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der R GmbH in A, vertreten durch die Kanzlei Kleiner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 8010 Graz, Burgring 22, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 12. November 2014, Zl. RV/2100463/2012, betreffend Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Zur Vorgeschichte kann auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, 2004/15/0166, und vom 23. Februar 2010, 2005/15/0148 und 0149, verwiesen werden. Die genannten Erkenntnisse betrafen die Körperschaftsteuer der Jahre 1993 bis 1997. Die nunmehrige Revisionswerberin ist Rechtsnachfolgerin der seinerzeit beschwerdeführenden GmbH. Strittig ist im nunmehrigen - die Jahre 2001, 2002 und 2004 betreffenden - Verfahren u.a. neuerlich das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen im Zusammenhang mit der "vorübergehend unentgeltlichen Nutzung der Appartement- und Seminarräumlichkeiten sowie des Saunabereichs" (vgl. Pkt. 2 der Sachverhaltsschilderung im Erkenntnis 2005/15/0148 und 0149) durch die A. P. GmbH, eine mit der Revisionswerberin bzw. deren Rechtsvorgängerin gesellschaftsrechtlich verbundene Körperschaft ("Schwesterngesellschaft").

2 Im angefochtenen Erkenntnis verwies das Bundesfinanzgericht darauf, dass die "betriebswirtschaftliche Begründetheit des Mietenverzichts" bereits Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993 bis 1995 gewesen sei. Im Erkenntnis vom 24. September 2007, 2004/15/0166, habe der

Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Vorbringen der seinerzeitigen Beschwerdeführerin zeige, dass der Beitrag der Revisionswerberin (bzw. deren Rechtsvorgängerin) zur Sanierung der A. P. GmbH auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung der Gesellschaften beruhe.

3 Die Höhe der der verdeckten Ausschüttung zu Grunde zu legenden fremdüblichen Miete ermittelte das Bundesfinanzgericht durch "Zusammenschau" von vier "vorgestellten Berechnungsmethoden". In Berechnungsmethode 1 ging das Bundesfinanzgericht von der am 25. Oktober 2005 mit einem fremden Mieter tatsächlich vereinbarten Miete (und Abschlägen nach dem Verbraucherpreisindex) aus. In Berechnungsmethode 2 war Ausgangspunkt ein am 3. Februar 1988 abgeschlossener Mietvertrag (zuzüglich Zuschlägen nach dem Verbraucherpreisindex). Berechnungsmethode 3 folgte dem von der Revisionswerberin vorgelegten Sachverständigengutachten K. Berechnungsmethode 4 bemaß die angemessene Miete an Hand einer Investitionsrechnung unter Zugrundelegung einer Kapitalverzinsung von 6,5 %.

4 Begründend wird im angefochtenen Erkenntnis ausgeführt, die Revisionswerberin habe zwei Gutachten von Immobiliensachverständigen beigebracht. Beim zweiten Gutachten K. falle auf, dass bei Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses der tatsächlich am 25. Oktober 2005 abgeschlossene Mietvertrag herangezogen, aber ein Abschlag von 10 % als auf die mitgemieteten Einrichtungsgegenstände entfallend abgezogen worden sei. Dieser Abschlag sei zu Unrecht vorgenommen worden, weil auch das revisionsgegenständliche Mietverhältnis zur A. P. GmbH die Einrichtung mitumfasse. Aus diesem Grund seien die vom Gutachter ermittelten Quadratmeterpreise auf 6,36 EUR (2001), 6,68 EUR (2002), 6,77 EUR (2003) und 6,92 EUR (2004) zu erhöhen. Dem Antrag auf Befragung des Sachverständigen zum Beweis ortsüblicher Mieten komme das Bundesfinanzgericht nicht nach, weil die vorgelegte Expertise ohnedies (als Berechnungsmethode 3) in die Gesamtwürdigung miteinbezogen und nicht in Zweifel gezogen werde.

5 Das Finanzamt habe eine von der Revisionswerberin "nicht näher aufklärbare Einmalzahlung von EUR 208.000 (ATS 2.862.142,40) als Mietvorauszahlung erwähnt". Dazu habe die Revisionswerberin die Ansicht vertreten, dass keine Mietvorauszahlung vorliege und dazu die Zeugen C. G. und J. R. namhaft gemacht. Eine Vernehmung dieser Personen könne unterbleiben, weil die gestellten Beweisanträge nicht erkennen ließen, welche konkrete Tatsachenbehauptung durch die Zeugen bewiesen werden solle. Der Revisionswerberin gehe "es in Wahrheit nicht um das Beweisen von Tatsachen, sondern um Erkundigung subjektiver Wertungen bzw. rechtlicher Zustimmung ihrer Prozessbehauptungen". Im Übrigen sei daran zu erinnern, dass sich selbst die Geschäftsführerin M. S. der neuen Hotelbetreiberin zu den rechtlichen Hintergründen der Ablösevereinbarung nur sehr unbestimmt geäußert habe. Die Einmalzahlung laut Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 in Höhe von 208.000 EUR sei auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Annahme einer 5 %igen Verzinsung errechne sich ein Monatsmietzins von 10,06 EUR pro m² für das Jahr 2005. Unter Anwendung des Verbraucherpreisindex 1986 ergäben sich für die Jahre 2001 bis 2004 bei einer vermieteten Fläche von 757,87 m² Quadratmeterpreise von 9,26 EUR, 9,42 EUR, 9,55 EUR und 9,75 EUR (Berechnungsmethode 1).

6 Ausgehend vom Mietvertrag aus dem Jahr 1988 (der nur eine vermietete Fläche von 225,15 m² betraf) errechneten sich Quadratmeterpreise für die Jahre 2001 bis 2004 von 9,54 EUR, 9,71 EUR, 9,84 EUR und 10,04 EUR (Berechnungsmethode 2).

7 Was die vom Bundesfinanzgericht angestellte Investitionsrechnung (Berechnungsmethode 4) anlange, führe die Revisionswerberin lediglich aus, es käme auf die erzielbare Fremdmiete und nicht auf fiktive Kapitalverzinsungen an. Dies treffe nicht zu, denn der Verwaltungsgerichtshof habe im aufhebenden Erkenntnis lediglich festgestellt, dass sich die Höhe fremdüblicher Mietentgelte nicht allein an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen ließe, womit der Verwaltungsgerichtshof die im bisherigen Verfahren angewandte betriebswirtschaftliche Methode nicht vollends verworfen, sondern lediglich als ergänzungsbedürftig angesehen habe.

8 Als Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung lege das Bundesfinanzgericht den aus den vier Berechnungsmethoden ermittelten Durchschnittswert zu Grunde. Zur Kritik der Revisionswerberin an der "arithmetischen Mittelung" verwies das Bundesfinanzgericht darauf, dass die Revisionswerberin selbst in einem früheren Beschwerdeverfahren das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1982, 81/14/0120, ins Treffen geführt habe.

9 In der gegenständlich weiters strittigen Frage der Abschreibung von Forderungen der Revisionswerberin gegenüber der A. P. GmbH verwies das Bundesfinanzgericht auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Februar 2010, 2005/15/0149. Die Revisionswerberin habe auch in den Streitjahren 2001, 2002 und 2004 weitere

Lieferungen und Leistungen erbracht, obwohl sie von Anfang an nicht mit der Einbringlichkeit der daraus resultierenden Lieferforderungen gerechnet habe. Für die Beurteilung der Vorleistungen als verdeckte Ausschüttung sprächen auch die von der Revisionswerberin in den Jahresabschlüssen jeweils vorgenommenen Forderungsabschreibungen. Das Ansteigen des Schuldsaldos durch weitere Leistungserbringungen sei nicht als fremdüblich anzusehen. Die Begründung liege in der gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehung. Da von fremden Lieferanten, die die A. P. GmbH gleichfalls weiter beliefert hätten, eine entsprechende Zurückhaltung bei Betreuung ihrer Forderungen nicht verlangt worden sei, gehe ein Vergleich mit dem Verhalten fremder Lieferanten ins Leere.

10 Eine Revision sei unzulässig, weil das Erkenntnis nicht von vorhandener Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, diese uneinheitlich sei oder fehle.

11 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision, die zu ihrer Zulässigkeit neben Geltendmachung verschiedener Verfahrensmängel vorbringt, dass das Bundesfinanzgericht entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die fremdüblichen im Zuge einer Fremdvermietung erzielbaren Mietzinse ermittelt, sondern eine sachfremde Mittelwertmethode angewandt habe.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision, zu der das Finanzamt nach Einleitung des Vorverfahrens keine Revisionsbeantwortung erstattet hat, erwogen:

13 Die Revision ist zulässig und auch begründet. 14 Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung

ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 24.9.2007, 2004/15/0166).

15 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum EStG 1988 kann die Höhe einer angemessenen Miete daraus abgeleitet werden, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F). Eine abstrakte Renditeberechnung ist aber nur dann gerechtfertigt, wenn es für das zu beurteilende Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284, mwN). Gibt es hingegen für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, ist eine derartige abstrakte Renditeberechnung nicht geboten (vgl. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256).

16 Die Revisionswerberin hat im Verfahren über Vorhalt des Verwaltungsgerichtes mit Schreiben vom 27. August 2014 vorgebracht, dass die streitgegenständlichen Räumlichkeiten seit dem Jahr 2005 an die P. S. GmbH (einen "fremden Dritten") vermietet werden. Der Mietzins laut Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 bewege sich - wie im Einzelnen dargestellt - mit geringen Abweichungen von rund 3 % in Höhe der im Sachverständigengutachten M. ermittelten fremdüblichen Miete. Zu einer Abweichung nach oben gelange man nur, wenn man - wie das Bundesfinanzgericht - die Einmalzahlung der P. S. GmbH als (auf zehn Jahre zu verteilende) Mietvorauszahlung beurteile. Die Qualifizierung der Einmalzahlung als Mietvorauszahlung sei jedoch unrichtig, was sich schon daran zeige, dass anlässlich des Verkaufs der Liegenschaft an die P. S. GmbH mit Kaufvertrag vom 18. November 2009 und der Beendigung des auf 10 Jahre unkündbaren Mietvertrages eine Rückverrechnung dieser "Mietzinsvorauszahlung" nicht stattgefunden habe. Im Mietvertrag sei kein Hinweis auf das Vorliegen einer Mietvorauszahlung vorhanden; auch hätten weder der Vermieter noch die P. S. GmbH jemals zum Ausdruck gebracht, dass dieser Betrag eine Mietvorauszahlung darstelle. Die (Rechtsvorgängerin der) Revisionswerberin habe gegen die A. P. GmbH eine Forderung per 31. Jänner 2005 in Höhe von 642.075,34 EUR und per 31. Jänner 2006 von 696.748,35 EUR gehabt. Diese Forderungen gegen die A. P. GmbH seien im Zuge des Konkurses vom Masseverwalter bestritten worden und hätten durch die Einmalzahlung wenigstens zum Teil abgedeckt werden können. Zum Beweis für dieses Vorbringen werde C. G. (Geschäftsführer der P. S. GmbH) sowie J. R. (Steuerberater der P. S. GmbH) als Zeugen namhaft gemacht. Auf Grund der massiven Überschuldung der A. P. GmbH sei es am 25. Oktober 2005 zum Verkauf ihrer Liegenschaft um den Nettokaufpreis von 1,142.000 EUR an die P. S. GmbH gekommen. Der Betrag von 208.000 EUR netto sollte (der Rechtsvorgängerin) der Revisionswerberin und nicht der hypothekarisch besicherten Bank aus dem Kaufpreis zufließen.

17 Nach dem zugleich übermittelten Bericht des Masseverwalters befand sich auf der an die P. S. GmbH verkauften

Liegenschaft der A. P. GmbH ein Hotel, das funktionell mit den gegenständlich strittigen Appartements, Seminarräumen und Nassräumen verbunden war (und die mit Mietvertrag vom selben Tag von ihr angemietet worden waren).

18 Mit Eingabe vom 22. Oktober 2014 übermittelte die Revisionswerberin ein weiteres Gutachten des Sachverständigen K. zur Höhe eines fremdüblichen Mietzinses. Diesem Gutachten liegt - wie auch der "Berechnungsmethode 1" des Bundesfinanzgerichtes der am 25. Oktober 2005 mit der P. S. GmbH über die streitgegenständlichen Räumlichkeiten abgeschlossene (indexierte) Mietvertrag zu Grunde.

19 Das Bundesfinanzgericht hat dieses Gutachten (nach Korrektur des seiner Ansicht nach zu Unrecht vorgenommenen Abschlages von 10 % für die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände) als "nicht in Zweifel zu ziehen" beurteilt. Warum das Sachverständigengutachten K. dennoch nicht der Berechnung der verdeckten Ausschüttung zu Grunde gelegt werden konnte, blieb unbegründet. Dass der im Jahr 1988 (über eine früher errichtete Teilfläche) geschlossene Mietvertrag schon wegen seiner zeitlichen Entfernung von den Streitjahren zur Ermittlung eines fremdüblichen Mietzinses weniger geeignet erscheint, räumt das Bundesfinanzgericht implizit selbst ein. Die Heranziehung einer Investitionsrechnung (Berechnungsmethode 4) erweist sich nach der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht als geboten, wenn ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt (wovon auf Grund der tatsächlichen späteren Fremdvermietung auszugehen ist). Mit ihrer Berechnungsmethode 1 setzt sich das Bundesfinanzgericht schließlich in Widerspruch zu der Beurteilung des Sachverständigengutachtens K. als eine mögliche schlüssige Berechnungsmethode, unterscheiden sich doch die beiden Berechnungsmethoden in der wesentlichen Frage, ob der Betrag von 208.000 EUR als Mietvorauszahlung der P. S. GmbH und damit als Teil einer angemessenen fremdüblichen Mietzahlung einzubeziehen ist oder nicht.

20 Zu dieser somit entscheidungswesentlichen Frage hat die Revisionswerberin die Vernehmung des Gesellschafter-Geschäftsführers der P. S. GmbH und deren Steuerberater beantragt. Das Bundesfinanzgericht hat die Beweisaufnahme vor allem mangels ausreichend konkreter Tatsachenbehauptungen abgelehnt. Zu Recht hält die Revisionswerberin dem entgegen, dass die Vernehmung der Zeugen zum Beweis dafür beantragt worden sei, dass die Einmalzahlung nicht als Mietvorauszahlung, sondern als "Teil des Kaufpreises" (gemeint offenbar im Zusammenhang mit der gleichzeitig erfolgten Veräußerung der Betriebsliegenschaft durch die der Revisionswerberin nahestehende A. P. GmbH) zur Abgeltung eines Teiles ihrer gegenüber der A. P. GmbH bestehenden Forderungen geleistet worden sei. Dass sich die zu diesem Thema befragte Geschäftsführerin M. S. zu den Hintergründen der Einmalzahlung "nur sehr unbestimmt" geäußert habe, lässt jedenfalls nicht den Schluss zu, dass auch die Vernehmung der beantragten Zeugen keine weitere Aufklärung der wirtschaftlichen Hintergründe der Zahlung erwarten ließe, ohne das Ergebnis nicht aufgenommener Beweise in unzulässiger Weise vorweg zu nehmen.

21 Das angefochtene Erkenntnis war nach dem Gesagten wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

22 Der Ausspruch über den Aufwandersatz ergibt sich aus den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 31. Jänner 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RA2015150006.L00

Im RIS seit

28.02.2018

Zuletzt aktualisiert am

12.04.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at