

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/6/1 2005/15/0089

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 01.06.2006

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;  
KStG 1988 §8 Abs2;  
VwGG §41 Abs1;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2005/15/0090 2005/15/0091

## 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 Beschwerde 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 28. Juni 2005, RV/0267-G/05, RV/0269-G/05 und RV/0271/G/05 (hg. Zl. 2005/15/0089), betreffend Umsatzsteuer 1996 und 1997 sowie Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 und Kapitalertragsteuer 1996 und 1997 (Abgaben der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin "R Gesellschaft mbH"),

2. vom 28. Juni 2005, RV/0268-G/05 und RV/0272-G/05 (hg. Zl. 2005/15/0090), betreffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2000,

3. vom 28. Juni 2005, RV/0270-G/05 (hg. Zl. 2005/15/0091), betreffend Säumniszuschläge hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1996 und 1997 (Abgaben der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin "R Gesellschaft mbH"), zu Recht erkannt:

## Spruch

1. Der Bescheid vom 28. Juni 2005, RV/0267-G/05, RV/0269-G/05 und RV/0271/G/05, wird insoweit wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, als er Körperschaftsteuer 1997 bis 1998 und Kapitalertragsteuer 1997 betrifft.

2. Der Bescheid vom 28. Juni 2005, RV/0268-G/05 und RV/0272-G/05, wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

3. Der Bescheid vom 28. Juni 2005, RV/0270-G/05, wird insoweit wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, als er den Säumniszuschlag für Kapitalertragsteuer 1997 betrifft.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.176,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 31. März 2005, 2003/15/0100, 0101, 0102, 0103, 0138 und 0139, die seinerzeit angefochtenen Berufungsentscheidungen, soweit sie im Entscheidungszeitpunkt noch in Rechtsbestand waren, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hatte, sprach die belangte Behörde mit den angefochtenen Bescheiden neuerlich über die Berufungen in den im Spruch genannten Angelegenheiten ab. Auf das erwähnte hg Erkenntnis vom 31. März 2005 wird zur weiteren Sachverhaltsdarstellung verwiesen.

1. Erstangefochter 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 und zog 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 aufgrund von Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts") entfallende Kapitalertragsteuer heran.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, im fortgesetzten Berufungsverfahren sei - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung - strittig,

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

b) ob im Zusammenhang mit dem Mietzins laut Bestandvertrag vom 12. September 1990 samt Ergänzung vom 9. Dezember 1996 eine verdeckte Ausschüttung der R-GmbH an Werner M vorliege, und

c) ob die Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" verdeckte Ausschüttungen der R-GmbH an Werner M seien.

M seien.

Zum Streitpunkt a) werde auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 29. August 2003, RV/0136-G/03, verwiesen und der Berufung in dieser Hinsicht Folge gegeben.

Zum Streitpunkt b) werde ausgeführt:

Werner M habe im Jahr 1990 die streitgegenständlichen Liegenschaften gekauft, wobei ein Teil des Kaufpreises sofort und der Rest ab Mai 1990 in 240 Monatsraten von je 16.667,- S gezahlt werde. Mit Bestandvertrag vom 12. September 1990 habe er die Liegenschaften unbefristet an die R-GmbH vermietet, wobei er für die Dauer von 20 Jahren auf ein Kündigungsrecht verzichtet habe. Mit Notariatsakt vom 19. Oktober 1990 habe er die Liegenschaften seiner Ehefrau Sylvia M geschenkt, sich aber das Fruchtgenussrecht an den Liegenschaften für den Zeitraum bis zum 30. April 2010 zurück behalten.

Zum Zwecke der Errichtung von Leasing-Betriebsgebäuden für die R-GmbH (als Leasingnehmerin) habe Silvia M die Liegenschaften im Juli 1995 an die Leasing-GmbH unbefristet vermietet (Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995). Der monatliche Mietzins habe 19.275,39 S betragen. Es sei ein Kündigungsverzicht bis zum 31. Dezember 2021 vereinbart worden. Die Leasing-GmbH habe die Liegenschaften mit Immobilienleasingvertrag vom 12. Juli 1995 auf unbestimmte Zeit (Kündigungsverzicht 15 Jahre) der R-GmbH als Leasingnehmerin in Bestand gegeben.

Auch nach Abschluss des Bestandvertrages mit der Leasing-GmbH als neuer Bestandgeberin habe die R-GmbH weiterhin Zahlungen an den ehemaligen Bestandgeber Werner M geleistet, als Mietaufwand abgesetzt und Vorsteuern geltend gemacht.

Am 9. Dezember 1996 habe Werner M mit "Ergänzung zum Bestandvertrag" vom 12. September 1990 als "Eigentümer der Liegenschaft" den Bestandzins (rückwirkend ab 1. Jänner 1996) auf monatlich 50.000 S angehoben.

Mit Wirksamkeit vom 1. Juli 1997 habe Werner M das Fruchtgenussrecht an den Liegenschaften um 7,7 Mio S an die R-GmbH übertragen. Ein Fruchtgenussrecht sei im Grundbuch niemals eingetragen worden.

In einer weiteren Vereinbarung (vom 29. Juli 1997) hätten Sylvia M, Werner M, die R-GmbH und die Leasing-GmbH den Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995 zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH anerkannt und festgehalten, dass im Hinblick auf die "Abtretung" des Fruchtgenussrechts 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 leisten werde.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei von wesentlicher Bedeutung, dass es wegen der familiären Beziehungen von Sylvia und Werner M und der Tatsache, dass die R-GmbH eine "Familien-GmbH" sei (keine wesentliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung und gesellschaftsrechtlichen Entscheidungen durch familienfremde Dritte) unerheblich gewesen sei, ob die Bestandverträge auf Vermieterseite von Werner M (als Fruchtgenussberechtigten) oder von Sylvia M (als Eigentümerin der Liegenschaften) unterzeichnet worden seien. Falls erforderlich, sei das Einvernehmen zwischen den Parteien auch nachträglich hergestellt und dokumentiert worden (Hinweis auf die Vereinbarung vom 29. Juli 1997).

Die belangte Behörde sehe als erwiesen an, dass das mit Vertrag vom 12. September 1990 begründete Mietverhältnis zwischen Werner M und der R-GmbH mit Abschluss des Immobilienleasingvertrages zwischen der Leasing-GmbH und der R-GmbH im Juli 1995 beendet worden sei. Da zum Zeitpunkt der Vereinbarung vom 9. Dezember 1996 betreffend einer Ergänzung zum Bestandvertrag vom 12. September 1990 das Bestandverhältnis zwischen Werner M und der R-GmbH somit nicht mehr bestanden habe, sei auch die mit dieser Ergänzung festgelegte Erhöhung des Mietzinses nicht mehr "möglich" gewesen. Bei dieser Sachlage sei es nunmehr ohne Bedeutung, dass der erhöhte Mietzins angemessen gewesen sei.

Die Beendigung des Bestandverhältnisses mit Werner M ergebe sich aus dem Umstand, dass die R-GmbH auf ihr Bestandrecht habe verzichten müssen, um ihre Betriebsgebäude im "Finanzierungsweg des Leasing" zur Verfügung gestellt zu bekommen. Wie branchenüblich habe die Leasing-GmbH deshalb die bisher an die R-GmbH vermieteten Liegenschaften gemietet und an die R-GmbH weitervermietet. Dass die Beendigung des Mietverhältnisses nicht schriftlich fixiert worden sei, erkläre sich im Beschwerdefall als dem familiären Naheverhältnis. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass im Familienkreis rechtsgeschäftliches Einvernehmen vielfach ohne schriftliche Dokumentation hergestellt werde. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein mit dem Geschäftsleben vertrauter Geschäftsführer (der R-GmbH) bei Abschluss des neuen Bestandvertrages über ein und dieselben Liegenschaften (mit der Leasing-GmbH) nicht erkannt habe, dass damit zwangsläufig das bisherige Bestandverhältnis mit Werner M beendet werde. Es sei auch nicht glaubwürdig, dass Werner M als Gesellschafter-Geschäftsführer der Abschluss des Grundstücksmietvertrages (zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH) "entgangen" wäre, er diesem nie zugestimmt habe und es deshalb der Vereinbarung vom 29. Juli 1997 bedurft hätte. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995 bereits bei seinem Abschluss die Zustimmung des Werner M gefunden habe. Die Tatsache, dass der Leasing-GmbH bei Abschluss dieses Grundstücksmietvertrages ein Fruchtgenussrecht des Werner M nicht erkennbar gewesen sei, ändere daran nichts, weil es lediglich darauf ankomme, dass Werner M und Sylvia M die näheren Umstände bekannt gewesen seien.

Die nach Beendigung des Bestandverhältnisses an Werner M geleisteten Mietzinszahlungen der R-GmbH seien sohin nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und zur Gänze den Einkünften hinzuzurechnen. Die R-GmbH habe nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit Werner M in Kenntnis der Beendigung ihre Mietzinszahlungen an Werner M bewusst fortgesetzt und sogar einer nachträglichen und rückwirkenden Erhöhung der Miete zugestimmt, um Werner M Vorteile (Gewinnausschüttungen) zu verschaffen. Diese Zahlungen an Werner M seien als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen.

Zu dem das Fruchtgenussrecht betreffenden Streitpunkt c) werde ausgeführt, die belangte Behörde halte für erwiesen,

dass die R-GmbH kein Fruchtgenussrecht habe erwerben wollen. Sie habe bloß Werner M die rechtsgrundlos fortgesetzten und nachträglich erhöhten Mietzahlungen steuerlich vorteilhaft zuwenden wollen. Dieser Vorgang sei in die zivilrechtliche Form der Abtretung eines Fruchtgenussrechts gekleidet worden. Dies ergebe sich aus folgenden Umständen: Bei Berechnung des "Abtretungspreises" von 7,7 Mio S habe die R-GmbH die Mietzahlungen der Leasing-GmbH (an Sylvia M) nicht berücksichtigt, sondern ausschließlich die nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit Werner M rechtsgrundlos fortgesetzten Mietzahlungen (monatlich 50.000 S) zu Grunde gelegt. Außerdem würden diese Mietzahlungen und das Bestandverhältnis mit der Leasing-GmbH gar nicht erwähnt, obwohl das Fruchtgenussrecht dadurch wesentlich beschränkt gewesen sei. Überdies sei der Wille der Vertragsparteien niemals auf Verbücherung des Fruchtgenussrechts ausgerichtet gewesen; in der Vereinbarung des Jahres 1990 sei die Verbücherung ausgeschlossen worden, in der Abtretungsvereinbarung sei eine solche nicht erwähnt worden.

Die belangte Behörde nehme als erwiesen an, dass die R-GmbH nicht das Recht auf vollen Ertrag, also auf die künftigen Mietzahlungen, habe erwerben wollen, sondern sich selbst (Ablösezahlung als Betriebsausgabe) und Werner M (Ablösezahlung steuerfrei) steuerliche Vorteile aus der Zuwendung von Geld habe verschaffen wollen. Soweit Werner M in der Vereinbarung vom 29. Juli 1997 verfügt habe, dass die Leasing-GmbH künftig ihre Mietzinszahlungen aus dem Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995 an die R-GmbH leiste (aufgrund der Übertragung des Fruchtgenussrechts), beurteile dies die belangte Behörde als eine Verfügung über seine Einkünfte, die bloß der Abrundung des äußeren Erscheinungsbildes bezüglich der Abtretung diene. Da die Mietzinszahlungen der Leasing-GmbH nicht von der Abtretung betroffen seien, seien sie - unabhängig von der Vereinbarung - wegen der (aufgrund der Nahebeziehung bestehenden) wirtschaftlichen Verfügungsmacht weiterhin Werner M als Mieteinnahmen zuzurechnen und als dessen Einlage in die R-GmbH zu beurteilen.

Die im Zusammenhang mit der Abtretung des Fruchtgenussrechts an Werner M geleisteten Zahlungen der R-GmbH seien sohin nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und den Einkünften der R-GmbH hinzuzurechnen. Die Zahlungen seien zur Gänze als verdeckte Ausschüttungen an Werner M zu beurteilen. Die Mietzahlungen der Leasing-GmbH an die R-GmbH kürzen den Betrag der verdeckten Ausschüttung nicht, weil sie nach dem Willen der R-GmbH von den Vorgängen um die Abtretung des Fruchtgenussrechts nicht betroffen gewesen seien und die Mietzahlungen weiterhin Werner M wirtschaftlich zuzurechnen seien.

## 2. Zweitangefochter Bescheid:

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 gegenüber der Beschwerdeführerin fest. In der Bescheidbegründung wird - soweit für das verwaltungsgerichtliche Verfahren noch von Bedeutung - ausgeführt, im Berufungsverfahren sei strittig, ob die Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" 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 und zur näheren Begründung auf den erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

## 3. Drittangefochter Bescheid:

Mit dem drittangefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Instanzenzug der Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der R-GmbH gemäß § 217 Abs 1 BAO Säumniszuschläge (EUR 261,62 hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1996 und EUR 500,13 hinsichtlich Kapitalertragsteuer 1997) 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 aufgrund von Zahlungen im Zusammenhang mit der "Abtretung des Fruchtgenussrechts") entfallende Kapitalertragsteuer nicht (rechtzeitig) abgeführt worden sei, und zur Begründung auf die Darstellung der verdeckten Gewinnausschüttungen im erstangefochtenen Bescheid verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diese Bescheide erhobene Beschwerde erwogen:

## 1. Erstangefochter Bescheid:

Zunächst ist dem Beschwerdevorbringen, die belangte Behörde habe es trotz eines entsprechenden Antrages unterlassen, eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen, entgegen zu halten, dass der Antrag auf Berufungsverhandlung vom Vertreter der Beschwerdeführerin am 4. Juli 2003 zurückgezogen worden ist (siehe Niederschrift der belangten Behörde vom 4. Juli 2003).

### 1.1. Laufender Mietzins:

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die belangte Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, ist der Verwaltungsgerichtshof nicht dazu berufen, seine Beweiswürdigung an die Stelle der behördlichen zu setzen oder zu prüfen, ob die Schlussfolgerungen der belangten Behörde zwingend sind. Dem Gerichtshof obliegt die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen, gegen die Denkgesetze verstößen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0027).

Es ist zwar gewiss unrichtig, dass ein aufrechter Bestandvertrag durch den nachfolgenden Abschluss eines Bestandvertrages über dieselbe Sache (zwischen zum Teil anderen Vertragsparteien) ipso iure "beendet" würde. Bei verständiger Würdigung sind die Ausführungen der belangten Behörde allerdings dahingehend zu verstehen, dass als erwiesen angenommen wird, die Vertragsparteien des Bestandvertrages vom 12. September 1990, nämlich Werner M und die R-GmbH, hätten diesen Vertrag im Juli 1995 einvernehmlich aufgelöst, als über dieselben Liegenschaften einerseits die R-GmbH mit der Leasing-GmbH (Immobilienleasingvertrag vom 12. Juli 1995) und andererseits die Leasing-GmbH mit Sylvia M (Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995) jeweils einen Bestandvertrag geschlossen haben.

Die belangte Behörde stützt sich auf das Naheverhältnis zwischen den Eheleuten Werner und Sylvia M und der R-GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer Werner und Sylvia M waren. Sie geht davon aus, dass Werner M als Gesellschafter-Geschäftsführer der R-GmbH von der Errichtung der Betriebsgebäude der R-GmbH im Wege der Leasing-Finanzierung Kenntnis hatte. Sie geht weiters davon aus, dass es branchenüblich sei, dass eine Leasing-GmbH, die im Wege der Leasingfinanzierung ein Gebäude für einen Leasingnehmer errichte, der nicht Grundstückseigentümer sei, zu ihrer Absicherung über Bestandrechte am Grundstück verfügen muss. Aus diesem Umstand und aus dem Naheverhältnis von Werner M zu Sylvia M sei abzuleiten, dass Werner M Kenntnis vom Abschluss des Grundstücksmietvertrages zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH hatte. Es liege sodann nahe, dass Werner M seinen - in Konflikt mit den Verträgen der Leasing-GmbH und damit in Konflikt mit der gesamten Leasing-Finanzierung der Gebäudeerrichtung stehenden - Bestandvertrag mit der R-GmbH aufgelöst habe.

Die Beschwerde wendet sich zwar gegen die Beweiswürdigung, zeigt aber nicht auf, aus welchem Grund die R-GmbH (und deren Gesellschafter-Geschäftsführer) für ein und dieselbe Liegenschaft neben dem Immobilienleasingvertrag (der als Untermietverhältnis auf den Bestandvertrag zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH aufbaut) ein weiteres Bestandverhältnis (mit laufenden Mietzahlungen) bestehen lassen sollte. Mit dem Beschwerdevorbringen, Werner M sei als Arzt nicht mit dem "Juristischen" vertraut gewesen, wird keine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung aufgezeigt. Soweit in der Beschwerde vorgebracht wird, Werner M habe mit den Mieteinnahmen die noch offenen monatlichen Kaufpreisraten aus dem seinerzeitigen Ankauf der Liegenschaften (Kaufvertrag vom 19. April 1990) abdecken müssen, welcher Umstand dagegen spreche, dass Werner M der Auflösung des Bestandverhältnisses mit der R-GmbH zugestimmt habe, ist darauf zu verweisen, dass Sylvia M monatliche Mietzahlungen von der Leasing-GmbH erhalten hat und Werner M im Hinblick auf den obligatorisch mit Sylvia M vereinbarten Fruchtgenuss auf die Herausgabe der Mittel hat dringen können. Die Schlässigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde vermag auch nicht die Tatsache zu erschüttern, dass an der R-GmbH auch eine familienfremde Person beteiligt gewesen ist. Gleicher gilt für den Umstand, dass nicht Werner und Sylvia M sondern ein anderer Geschäftsführer den Immobilien-Leasingvertrag für die R-GmbH unterschrieben hat.

Dass der Referent, der die angefochtenen Bescheide namens der belangten Behörde erlassen hat, auch bei Erlassung der mit dem hg Erkenntnis vom 31. März 2005 aufgehobenen Berufungsentscheidungen mitgewirkt hat, führt - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin in keiner Weise zu einer Befangenheit iSd § 76 Abs 1 lit d BAO.

Somit hält die nunmehr dem (erst)angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Beweiswürdigung betreffend den laufenden Mietzins der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand.

### 1.2. "Abtretung des Fruchtgenussrechts":

Die belangte Behörde hat die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" nicht anerkannt, indem sie als erwiesen angenommen hat, die R-GmbH habe ein Recht auf den Ertrag (an der Liegenschaft) nicht erwerben wollen. Die belangte Behörde stützt ihre Beweiswürdigung darauf, dass bei Berechnung des Abtretungspreises die Mietzahlungen

aus dem Bestandverhältnis zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH (Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995) nicht berücksichtigt worden sind und dieser Mietvertrag in der Abtretungsvereinbarung nicht einmal erwähnt ist. Zudem sei die Verbücherung des Fruchtgenussrechts ausgeschlossen worden.

Zur Frage der Verbücherung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 31. März 2005 zum Ausdruck gebracht, dass, da der Wille der Vertragsparteien (des Notariatsaktes vom 19. Oktober 1990) nicht auf die Verbücherung gerichtet gewesen ist, nur ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht begründet werden sein konnte. Daraus ergibt sich aber noch nicht, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommen könnte.

Das Finanzamt ist im erstinstanzlichen Bescheid (dem Betriebsprüfer folgend, siehe Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes vom 21. Jänner 2003) davon ausgegangen, dass der als "Abtretung des Fruchtgenussrechts" bezeichnete Vorgang die Vereinbarung einer Mietvorauszahlung darstelle, die aber nicht mit dem Betrag von 7,7 Mio S, sondern nur mit einem niedrigeren Betrag von 3,034.630 S steuerlich anzuerkennen sei. In der Tat hält der Verwaltungsgerichtshof das Argument, den in Rede stehenden Vorgang von vornherein und zur Gänze als nicht erwiesen anzunehmen, weil das vereinbarte Entgelt zu hoch sei, für nicht überzeugend. Die Vereinbarung zwischen Werner M und der R-GmbH vom 1. August 1997 kann aber auch nicht deshalb als nicht gegeben angesehen werden, weil sie den Grundstücksmietvertrag zwischen Sylvia M und der Leasing-GmbH nicht erwähnt.

In Bezug auf die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" hält die Beweiswürdigung der belangen Behörde sohin der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht stand. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass jedenfalls in der Vereinbarung zwischen Sylvia M, Werner M, der R-GmbH und der Leasing GmbH vom 29. Juli 1997, festgehalten wird, dass im Hinblick auf die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" die Leasing-GmbH die im Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995 vereinbarten Mietzahlungen an die R-GmbH zu leisten habe. Dass auch die belange Behörde davon ausgeht, dass Werner M (wohl aufgrund seines "Fruchtgenussrechts") Rechte an der Liegenschaft zukommen, erschließt sich daraus, dass sie zum Ausdruck bringt, die Einkünfte aus dem Grundstücksmietvertrag vom 10./27. Juli 1995 seien Werner M zuzurechnen. Im angefochtenen Bescheid unterlässt die belange Behörde eine Auseinandersetzung mit der Frage, warum Werner M diese Rechtsposition nicht auf die R-GmbH übertragen konnte (und ob dies gegebenenfalls eine Zurechnung der Einkünfte an die R-GmbH zur Folge hat).

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.

Hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 und 1998 hat die belange Behörde im erstangefochtenen Bescheid die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" nicht anerkannt, deshalb von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemachte Beträge nicht berücksichtigt und verdeckte Ausschüttungen angenommen. Die Beurteilung der "Abtretung des Fruchtgenussrechts" durch die belange Behörde zeitigt sohin lediglich in Bezug auf Körperschaftsteuer 1997 bis 1998 und Kapitalertragsteuer 1997 Auswirkungen auf den erstangefochtenen Bescheid. Er war daher in diesem Ausmaß gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

## 2. Zweitangefochter Bescheid:

Hinsichtlich Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 hat die belange Behörde im zweitangefochtenen Bescheid die "Abtretung des Fruchtgenussrechts" mit Hinweis auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides zur Gänze nicht anerkannt und deshalb von der Beschwerdeführerin als Betriebsausgaben geltend gemachte Beträge nicht berücksichtigt.

Aus den oben in Bezug auf den erstangefochtenen Bescheid unter 1.2. dargestellten Gründen erweist sich auch der zweitangefochtene Bescheid als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

3. Drittangefochter Bescheid:

Aus den oben in Bezug auf den erstangefochtenen Bescheid dargestellten Gründen erweist sich auch der drittangefochtene Bescheid (im Hinblick auf die ihm zugrunde liegende Annahme verdeckter Ausschüttungen iSd § 93 Abs 2 Z 1a EStG) insoweit als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, als er die Festsetzung eines Säumniszuschlages für Kapitalertragsteuer 1997 betrifft. Er war insoweit gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war auch die Beschwerde gegen den drittangefochtenen Bescheid gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Antrages auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBI II 333/2003. Wien, am 1. Juni 2006

**Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2005150089.X00

**Im RIS seit**

03.07.2006

**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)