

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg-Liezen vom 6.6.2007 betreffend Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2004 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2004 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches. Die Festsetzung der Abgaben erfolgt endgültig.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Die Fälligkeiten allfälliger Mehrbeträge ergeben sich aus der vom Finanzamt erstellten Buchungsmitteilung.

Entscheidungsgründe

Das gegenständliche Verfahren schließt sich im Anschluss an das durch Erkenntnis des VwGH v. 31.8.2018, Ra 2015/15/0006 aufgehobene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/2100463/2012 vom 12.11.2014 an, weshalb sachverhältnismäßig auf dieses verwiesen wird.

I. Mangelnde Leistungsverrechnung der Bf. an verbundene Unternehmen – unentgeltliche Nutzungsüberlassung an die AP GmbH (Tz. 2 und Punkt B 1 der NSB):

Bf. GmbH - Vorbringen bezüglich Einmalzahlung

Bestandvertrag vom 25.10.2005 (unterfertigt von Mag. M. St. für die PS GmbH:

„I. Bestandgegenstand

1. Die FG GmbH ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ 17, zu deren Gutbestand die GST-Nr. 23 und 24 gehören. Auf diesen Grundstücken befinden sich mehrere Gebäude. Die Adresse der Gebäude auf GST-Nr. 24 ist S.gasse 635, jene der Gebäude auf GST-Nr. 23 ist Hp. Nr. 12. Die FG GmbH – im Folgenden als Bestandgeberin bezeichnet, vermietet für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der Grundstücke Nr. 23 und 24 und der darauf befindlichen Gebäude und die PS GmbH – im Folgenden als Bestandnehmerin bezeichnet, mietet die in den beiliegenden, einen wesentlichen Bestandteile dieses Vertrages bildenden Plänen (Maßstab 1:200) ersichtlich gemachten Räume mit einer Nutzfläche von 927 m² gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages).

2. Mietgegenstand sind folgende Räumlichkeiten inkl. Einrichtungsgegenständen gemäß der dem Bestandvertrag beiliegenden und einen integrierenden Bestandteil bildenden Inventarliste und Plänen im Ausmaß von:

Bezeichnung	Fläche im m ²
Nassraumbereich 2. OG	ca. 237
Dachterrasse 2. OG	ca. 191
Stiegenhaus 1. OG	

Seminarräume 1. OG	ca. 220
--------------------	---------

Notausgang in den Gastgarten

Appartements 1. OG ohne Notausgang	ca. 248
------------------------------------	---------

Terrasse 1 1. OG	ca.25
------------------	-------

Terrasse 2 1. OG	ca. 6
------------------	-------

Stiegenhaus WM Passage ins 1. OG

Inventarliste v. 12.10.2005 (auszugsweise)

Seminarraum: Schrank Schiebetüren, Kleiderständer, Lampen, Spiegel, Flachbildschirm, Overheadprojektor, VHS Recorder, u.v.m.

Appartements:

Polstersessel, Bilder, Teppiche, Betten, Schränke, Stühle, u.v.m.

Wellness:

Raumtrenner (Metall), Lichtkugel, Handtuchhalter, Kleiderständer, Tauchbecken, Whirlpool, Duschkabinen, Waschbecken, u.v.m.“

FG GmbH –Berufung vom 13.7.2007

„Insbesondere der in den Vorverfahren zur Rechtfertigung der Vorgehensweise immer wieder erfolgte Hinweis auf die Sanierungsbedürftigkeit der AP GmbH kann nun aber durch die Tatsache bekräftigt werden, dass die AP GmbH mangels Zahlungsfähigkeit im Dezember 2005 Konkurs anmelden musste. Bemerkt wird, dass im Zuge des Konkurses die Forderungen der G. GmbH nicht anerkannt wurden (seien sie aus dem Grunde des Darlehens gegeben worden oder als Verrechnungsforderung). Andererseits hat im vorkonkurslichen Verkauf der Liegenschaft die G. GmbH auf Grund der Rechnung vom 13.10.2005 einen wesentlichen Beitrag von brutto € 249.600 für die Einbauten in die Seminarräume und Nassräume erhalten. Dieser Beitrag wurde natürlich im Betriebsvermögen der G. GmbH als Ertrag gebucht. Es zeigt sich daher, dass ganz offensichtlich die Fortführung der AP GmbH auch in den letzten Jahren

für die G GmbH sinnvoll gewesen ist und zumindest fast die Hälfte der Verrechnungsforderung und der Darlehensforderung über diesen Weg der G GmbH zugeflossen ist.“

Schreiben der Bf. vom 11.8.2008

Tz. 13

„Zusätzlich dazu erhielt die FG GmbH als Investitionsablässe für die Investitionen in den Seminarraum und die Nasseinheit einen Betrag von € 208.000, der natürlich in der Steuererklärung 2006 der G. GmbH seinen Niederschlag findet (Jahresabschluss 2005/2006, FG GmbH, Seite 11, Position 4c).

Diese Ablöse war die Gegenleistung für die Nutzungserhöhung durch die Investitionen, die in der seinerzeit nicht bezahlten Miete eben keine Deckung fand.

Mit diesem Mietzins und der Investitionsablässe wird es möglich sein, die von 1993-1995 und schließlich bis 2005 aus Sanierungsgründen nicht bezahlten Mieten nachträglich zu verdienen und in Zukunft höheren Einnahmen zu lukrieren. Das Risiko der Kündigung des Mietvertrags bleibt beim Vermieter und es wird derzeit nachweislich darüber verhandelt, ob die Liegenschaftsteile, die jetzt vermietet sind, vom Käufer zusätzlich erworben werden können, andernfalls die Miete beendet wird und der Käufer im Zuge der Vorbereitungen zur AS Weltmeisterschaft 2013 in S. den ihm nun gehörenden Grund und Boden der Liegenschaft AP verbaut und ausbaut. Das Interesse an diesen Räumlichkeiten hat natürlich mit dieser Großveranstaltung zu tun.

Tz. 14:

Die Gesellschaft als Vermieter hat mit dieser Vereinbarung erreicht, dass ihre kaufmännische Überlegung, die bisher nicht bezahlten Miete doch zu verdienen, den erwarteten Erfolg bringt.“

Niederschrift vom 22.9.2008 mit Mag. (FH) M.St. als Geschäftsführerin bei PS GmbH (im Beisein des Ch.G.)

„Frage: Laut Schreiben der Bf.vertreterin an den UFS wurde mitgeteilt, dass die Mieterin eine Investitionsablässe von 208.000 Euro bezahlt hat.

Wann wurde diese Ablöse bezahlt? (Belegvorlage)

Welche Rechnung wurde darüber erteilt? (Belegeinsicht)

Wer hat diese Ablöse in Rechnung gestellt?

Wofür genau wurde die Ablöse bezahlt? Handelt es sich um Gebäudeinvestitionsabläsen oder bewegliche Wirtschaftsgüter oder beides gemeinsam?

Antwort: Dies ist mir nicht in Erinnerung, Steuerberater Mag. R. wird dies klären und die Unterlagen zur Verfügung stellen.

Frage: Wie wurde der Betrag von 208.000 Euro rechnerisch ermittelt?

Antwort: Dies ist mir nicht in Erinnerung, Steuerberater Mag. R. wird dies klären und die Unterlagen zur Verfügung stellen.

Frage: Wieso ist dieser Umstand nicht im Mietvertrag berücksichtigt bzw. dargelegt?

Antwort: Dies ist mir nicht in Erinnerung.

...

Frage: Gemäß Mietvertrag G.-St. wurde ein Bestandzins von 5.416 Euro vereinbart. Wie ermittelt sich dieser unrunde Betrag, sprich wie viele Quadratmeter wurden mit welchem Quadratmeterpreis berechnet.

Antwort: Die Quadratmeter spielten für uns keine Rolle, unsere Überlegung war Folgende: Wir vermieten von den angemieteten Appartement das Zimmer um 200 Euro x 5 = 1.000/Tg. X 90 Tage = 90.000 Euro abzüglich Miete 65.000 verbleibt für Kosten der Rest und fertig. F.G. wollte im Anfang wesentlich mehr haben, das haben wir nicht bezahlt und fertig, sonst wäre unter Umständen der Verkauf des Hotels insgesamt nicht zustande gekommen.

...

Frage: Wie wurden beim Mietvertrag die Allgemeinflächen (Flur, Gang, Stiegenhaus) behandelt? Wie groß sind diese und inwieweit wurde diese bereits in den jeweiligen m²-Summen eingebaut?

Antwort: In diesem, unseren Vertrag gab es eine Pauschalvereinbarung von 65.000 Euro im Jahr, aber 10 bis 15 Euro pro Quadratmeter sind hier in S. auf jeden Fall in Ordnung.“

Schreiben der Bf. vom 10.11.2008 an das Finanzamt Judenburg Liezen:

„2. Die Rechnung der FG GmbH an die PS GmbH lege ich in Kopie bei; Rechnung datiert vom 25.10.2005. Mit dieser Rechnung wurden überhaupt keine Gegenstände verkauft, sodass auch keine Buchwerte ausgeschieden werden können.

Mit dieser Rechnung habe sich Vermieter und Mieter darauf verständigt, dass neben der nunmehr geltenden Miete, die seinerzeitig für die Investitionen in den vermieteten Räumlichkeiten nicht von der Vormieterin zu erhaltenden Miete zu berechnen war, weil die Vormieterin dazu finanziell nicht in der Lage war. Diese Extrazahlung wurde als Investablöse bezeichnet. Ein Verkauf von Einrichtungsgegenständen hat überhaupt nie stattgefunden. Die Einrichtungsgegenstände gehören weiterhin der vermietenden Gesellschaft.

Die Ablösezahlung bei der Empfängerin erfolgte - wie schon dargestellt - als Ertrag im Wirtschaftsjahr 2005/2006 und ist auch dort ausgewiesen (siehe Jahresabschluss der FG GmbH, Seite 11, Pos. 4c).

Auf das Ihnen vermutlich vorliegende Schreiben der FG GmbH vom 11.8.2008 an den Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Graz, Senat 3, Tz. 13 verweisen wir. Auch dort hat unser Klient die Begründung für die Investitionsablöse ohnehin klar und deutlich formuliert.“

Beilage 1: Schreiben der Bf. an die Rechtsanwaltskanzlei vom 24.10.2005:

Im Detail

...

7) Eine Änderung des Vertrages ist durch die Vermieterseite natürlich nicht vorgenommen worden. Wie hätten denn bewegliche Wirtschaftsgüter abgelöst werden können, wenn sie gleichzeitig gemietet werden sollen? Die beweglichen Güter sind auch im Anlagenverzeichnis der AP GmbH drinnen, das ist zu beweisen dadurch, dass ich bei der Sitzung am 11.10.2005 das AVZ der AP GmbH ohnehin zur Gänze übergeben habe. Das wird man wohl gesehen haben.

8) Die Rechnung für die Investitionsablöse habe ich bereits gemailt. Haben Sie sie wohl bekommen?“

Beilage 2: Schreiben der Bf. Vertreterin an die steuerliche Vertretung der Käufer vom 24.10.2005

Zur vereinbarten Rechnung der G. GmbH an die PS GmbH habe ich aus dem Anlagenverzeichnis der G. GmbH die Positionen Gebäudeteil Appartement, Seminarraum, AP

und Saunabau AP herausgenommen. Ich schicke Ihnen dieses Anlageverzeichnis als Attachment.

Ich schlage folgenden Rechnungstext vor:

G. GmbH an PS GmbH

Die PS GmbH mietet laut dem Mietvertrag vom xxxx auf der Liegenschaft EZ. 17 GB S. jene Räumlichkeiten, die bisher vom Betrieb der Hotel Restaurant AP GmbH genutzt worden sind, insbesondere Appartements, Seminarräume und Nassräume samt Nebenräumen.

Zusätzlich zum Mietvertrag haben die Parteien vereinbart, dass die PS GmbH eine Investitionsabläse für die Investitionen der FG GmbH im Gebäudeteil Appartement, 1987, Buchwert zum 31.1.2005, € 125.380,32; Seminarraum AP, Buchwert zum 31.1.2005, € 155.136,62; Saunaräume und Nassräume, Buchwert zum 31.1.2005, € 124.894; zusammen Buchwerte € 405.410,94.

Für diese Investitionen in die gemieteten Räumlichkeiten, bezahlt die PS GmbH an die FG GmbH einen vereinbarten Betrag von € 240.000 zuzüglich 20% USt, € 48.000, Summe 288.000.“

Schreiben der Bf. vom 27.1.2009 an das Finanzamt Judenburg Liezen:

„Ergänzend zu Punkt 2:

Vorgelegt wird ein Schreiben unserer Kanzlei vom 24.10.2005 an die Anwaltskanzlei Dr. P. in S., den Mietvertrag zwischen der PS GmbH und der FG GmbH.

Wir verweisen auf den Hinweis zu Punkt 8, Rechnung für Investitionsabläse.

Damit ist wohl auch die Wortwahl in der Rechnung vom 13.10.2005 „in Entsprechung der Vorkorrespondenz“ geklärt.

Weiters legen wir vom selben Tag noch den Ausdruck eines E-Mails an Mag. U.R., StB zH. J.R. in G. vor. Dieses E-Mail (Beilage./2) beschäftigt sich auch mit der vereinbarten Rechnung der G. GmbH an die PS GmbH. Es handelt sich dabei um die Investitionsabläse aus dem Anlagenverzeichnis der FG GmbH betreffend die Positionen Gebäudeteil Appartement, Seminarraum AP und Saunabau AP. Dieses Anlageverzeichnis lege ich als Beilage ./3 ebenfalls bei und habe die wesentlichen Investitionsteile farblich hervorgehoben.

Vom ursprünglich vorgesehenen Betrag der Investitionsablässe von netto € 240.000 sind nach der endgültigen Verhandlung zwischen den Vertragspartnern nur mehr netto € 208.000 übrig geblieben. Es handelt sich daher eindeutig um eine Investitionsablässe und um nichts anderes.

Zu Punkt 3:

Wir haben schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 10.11.2008 darauf hingewiesen, dass die Ablösezahlung von € 208.000 bei der FG GmbH im Wirtschaftsjahr 2005/2006, Bilanzierung, Seite 14, Position 4C als Ertrag ausgewiesen ist. Das Wirtschaftsjahr 2006 wurde im Zuge der letzten Betriebsprüfung (ADir. Reg. Rat P.) geprüft. Der gesamte Betrag ist inzwischen eingegangen. Der Vertreter der PS GmbH, Kollege J.R. wurde ersucht, die Überweisungsbelege dem Finanzamt Judenburg Liezen zur Verfügung zu stellen.

...

Zu Punkt 5

Mit dem Betrag von € 208.000 wurden überhaupt keine Gegenstände verkauft, daher kam es auch zu keinen Ausbuchungen aus dem Anlagenverzeichnis. Die Vermieterin sah im Zuge des Kaufes des Altgebäudes der AP GmbH (vor dem Konkurs) und der nachfolgenden Vermietung der Appartements, Seminarräume und Nassräume (nicht vom Konkurs umfasst) die Möglichkeit, die bisher von der AP GmbH nicht einforderbaren Mietentgelte der Vergangenheit über die neue Miete (mit erweitertem Mietumfang) doch noch nachträglich zu erhalten. Es handelt sich bei diesem Betrag nicht anderes als das was landläufig als „Ablöse“ bezeichnet wird, weil mit diesem Betrag die Investitionen der Bestandgeberin zu Zeiten als die AP GmbH noch die Mieterin war, nicht über eine erhöhte Miete von dieser Bestandnehmerin verlangt werden konnten – Stichwort: Sanierungsnotwendigkeit – aber für die Bestandgeberin immer die Absicht bestand, bei einem allfälligen Wechsel der Bestandnehmerin einen realistischen Beitrag einbringlich zu machen. Siehe auch Punkt 2.

Zu Frage 10:

Die Terrassenflächen wurden bei der Höhe des Mietzinses nicht separat berücksichtigt. Wie schon am 10.11.2008 zu Punkt 9 dargestellt, wurde ein Jahresmietzins mit € 65.000 vereinbart, den die Bestandnehmerin als Gegenvorschlag zur ursprünglichen Vorstellung der Bestandgeberin mit € 72.000 als ihr „letztes Wort“ vorschlug und der von der Bestandgeberin zu akzeptieren war.

Zur Ermittlung des pauschalen Bestandzinses wird beantragt, den bei der Besprechung des Mietvertrages wesentlichen Wortführer der Bestandnehmerin, den nunmehrigen Geschäftsführer der PS GmbH, Ch.G., vor dem UFS als Zeugen diesbezüglich zu befragen; vor dem UFS deshalb, um auch der Berufungswerberin in der mündlichen Verhandlung das Fragerecht zu ermöglichen.“

Real VG GmbH Schreiben an den UFS vom 26.2.2010

Seite 5 Abs. 2:

„Hätte das Finanzamt Judenburg Liezen am 16.12.2009 vollständig ermittelt, wäre dem Finanzamt Judenburg Liezen aufgefallen, dass die seinerzeitige Bestandnehmerin inzwischen die Liegenschaft schon erworben hat. Dass die Bestandnehmerin eine Mietvorauszahlung für 10 Jahre im Jahre 2005 leistet und rund 5 Jahre später das Grundstück erwirbt ohne die Mietvorauszahlung anteilig in den Kaufpreis einzurechnen erscheint doch kaufmännisch eher unüblich. Es gab keine Mietvorauszahlung, es gab eine Investitionsablöse.

Die Investitionsablöse von € 208.000 wurde unter Tz. 13 der Stellungnahme vom 11.8.2008 an den UFS Graz ausführlich erläutert. In Tz. 14 hat die Berufungswerberin auch aus abgabenrechtlicher Vorsicht auf die drohende doppelte Besteuerung der Mietzinse hingewiesen. Da es für die Annahme einer Mietvorauszahlung überhaupt keinen rechtlichen oder wirtschaftlichen Grund gibt und auch keine entsprechende Parteiaussage, argumentiert das Finanzamt Judenburg Liezen als Partei im Sinne des § 276 (7) im Berufungsverfahren ausschließlich zur Stärkung seiner eigenen Position.“

Seite 6 Abs. 2:

„Das Finanzamt Judenburg Liezen nimmt aber am 16.12.2009 zur betriebswirtschaftlichen Unfähigkeit der seinerzeitigen Mieterin, der AP GmbH, die vertragliche Miete zu bezahlen überhaupt nicht Stellung. Der konkrete (?) und belegte, dass eine Sanierungsbedürftigkeit der Mieterin bestand, wird aufrecht erhalten. Die Berufungswerberin weist zum wiederholten Male darauf hin, dass die Einbauten in die Appartements, die Nassräume und die Seminarräume dazu geeignet waren, den Wert der Liegenschaft zu erhöhen und sicherzustellen, dass die AP GmbH höhere Erträge erzielt und danach selbst oder eben ein Nachmieter in der Lage wäre, den ortsüblichen Mietzins laufend zu bezahlen oder im Falle eines Verkaufs die Werterhöhung ein Nachholen der nicht bezahlten Miete möglich machen würde.

Dies ist auch geschehen im Jahre 2005 (Siehe dazu Tz. 19 der Stellungnahme der Berufungswerberin vom 11.08.2008 an den UFS, Außenstelle Graz).“

Protokollunterlage für die mündliche Verhandlung (von der Bf. erstellt) vom 15.7.2010

„Tz. 16 letzter Absatz:

Diese sogenannte „Investablöse“ wird ausführlich in der Stellungnahme vom 26.2.2010 erläutert und entspricht einer nachgeforderten Miete für die Vergangenheit anlässlich des Verkaufs der Liegenschaft im Jahr 2005.“

Tz 18:

Die ursprüngliche B. GmbH hat einen Teil der Mieten an die AP GmbH als Mithilfe zur Sanierung der AP GmbH nicht verrechnet. Dies war (zusammenfassend) betriebswirtschaftlich geboten, weil die B. sich die Möglichkeit erhalten wollte, über die Nachnutzung nach einer geglückten Sanierung der AP GmbH mitentscheiden zu können. Diese Strategie war ja auch von Erfolg gekrönt, wie die Zahlung der Investitionsablöse im Jahre 2005 an die B. inzwischen fusionierten) FG GmbH klar beweist.

Die Investitionsablöse von € 208.000 wurde bei der FG GmbH der Körperschaftsteuer unterzogen“

Tz. 25 Abs. 3:

Auch fremde Vermieter haben verschiedene Optionen, wenn ein Mieter nicht bezahlt. Eine der Optionen wäre sicher, das Mietverhältnis zu kündigen. Bei einer so spezifischen Ausrichtung der Mieträumlichkeiten (siehe deren Beschreibung im SV-Gutachten zur Wertermittlung) wäre es schlicht unmöglich gewesen, für die Appartements, die im Gebäude von dritter Seite kaum benutzbaren Seminarräumlichkeiten und die Nassräume für Zwecke außerhalb des Hotelbetriebes, dieser war Mieter, zu nutzen.

Die gewählte Option, auf einen potenten Nachmieter zu warten und die entgangenen Mieten von diesen als „Ablöse“ zu verlangen, erschien vielversprechend und führte auch zum Erfolg im Jahre 2005“

Protokollunterlage für die mündliche Verhandlung (von der Bf. erstellt) vom 11.11.2010 zu RV/0186-G/10; RV/0187-G/10

Rz. 4 Seite 3 oben:

„Zur Sanierungsbedürftigkeit der AP GmbH, diese war ausschlaggebend für die nicht verrechnete Miete, wird darauf verwiesen, dass es durchaus fremdüblich ist, dass ein Mieter bis zur finanziellen Erholung seines Mieters einen Mietnachlass gewährt.

Dieser Mietnachlass war umso verständlicher, als der Vermieter im Zuge des Verkaufes der Liegenschaft AP S. vom neuen (fremden) Käufer unter dem Titel „Investitionsablöse“ einen Betrag von € 208.000 (entsprechend ATS 2.862.142) erhielt. Diese „Ablöse“ floss direkt der Vorgängergesellschaft der Bw. zu, ging dort in das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen ein und sollte die bisher nicht verdiente Miete der Bw. aus den Vorjahren ausgleichen. Die entsprechende Berechnung zeigt folgendes:

In der Berechnung der entgangenen Mieten für die Jahre 1993 bis 1995 durch das Finanzamt Judenburg Liezen vom 16.12.2009 ergibt sich die Differenz zwischen bisher verrechneter Miete und dem Fremdvergleich von ATS 833.154, wobei bei dieser Berechnung auf die Sanierungsbedürftigkeit der Mieterin in den Monate von 10/93 bis 4/95 nicht Bedacht genommen wurde.

In den Jahren 1995/96 ergibt sich aus der Berufungsentscheidung des UFS vom 5.10.2005, Seite 11 zusätzlich ein Mietentgang für die Jahre 1995/96 von ATS 62.600 und für das Jahr 1996/97 von ATS 954.000 zusammen ATS 1.849.754.

Dieser Betrag liegt um ATS 1.012.388 unter der Ablöse, die für entgangene Mieten bezahlt wurde.

Daraus ergibt sich nach Ansicht des Berufungswerbers, dass kein Anlass für eine verdeckte Ausschüttung für die Streitjahre 1995 bis 1997 besteht, weil diese bezahlten Mieten 2005 nachgeholt wurden und eine Einbeziehung der entgangenen Miete in die VGA einer Doppelerfassung gleichkäme.“

Real VG Berufung vom 28.2.2012, Seite 6 letzter Absatz:

„Beide Zeugen (Mag. M. St., J. R., StB) wären zu befragen zum materiellen Hintergrund der Zahlung von € 208.000 und es wird sich zeigen, dass es sich bei dieser Zahlung jedenfalls nicht um eine Mietvorauszahlung gehandelt hat, sondern tatsächlich um eine Vereinbarung zur teilweisen Abgeltung der Forderung der FG GmbH aus der Finanzierung und den offenen Rechnungen aus der Vergangenheit.“

Seite 13 Abs. 1:

Wesentlich für die FG GmbH war jedoch der Verkauf der AP GmbH im Jahre 2005. In diesem Jahr flossen aus dem Unternehmensverkauf € 208.000 an die FG GmbH und hat aus diesem Mittelzufluss die FG GmbH wenigstens rund ein Drittel ihres Forderungsbetrages bezahlt bekommen.“

Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 27.8.2014 (Vorhaltsbeantwortung) (OZ. 10)

„Rz. 12:

Zur Berechnung des BFG ist weiters zu sagen, dass das BFG die Investitionsablässe von € 208.000 in die Ermittlung des Mietzinses basierend auf dem Mietvertrag vom 25.10.2005 einbezogen hat. Dazu halten wir wiederholt fest, dass in keinem der Aussagen der Beschwerdeführerin und in keiner Aussage der Mieterin PS GmbH zum Ausdruck kommt, dass es sich bei diesem Betrag um eine Mietvorauszahlung handelt. Damit erübrigt es sich schon auf die Kapitalisierung mit 5% und die Verteilung auf 10 Jahre einzugehen.

Aus dem zwischen den Parteien abgeschlossenen Mietvertrag vom 25.10.2005 ist kein derartiger Hinweis zu entnehmen.

Im Mietvertrag ist unter Punkt V. „Bestandzins, Betriebs- und Nebenkosten“ ausdrücklich nur von einem monatlichen Bestandzins von € 5.416 zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer und anteiligen Betriebskosten die Rede.

Rz. 13:

Auch die Ansicht des UFS Graz in der Entscheidung RV/0833-G/07 vom 15.12.2010, wonach es sich bei der Zahlung von € 208.000, um eine „Mietvorauszahlung“ handelt, bleibt unbegründet. Der UFS bleibt schon bei seiner Vorentscheidung jeden Beweis dafür schuldig, dass es sich „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Vorauszahlung künftig fällig werdender Mietzinse“ handelt.

Würde es sich beim Betrag von € 208.000 um eine Mietvorauszahlung handeln, wäre dies im Mietvertrag natürlich entsprechend dokumentiert worden, da kein Unternehmer eine Mietvorauszahlung leistet, die nicht auch (schriftlich) vereinbart ist.

Hinzuweisen ist weiters darauf, dass die seinerzeitige Bestandnehmerin, die PS GmbH, mit Kaufvertrag vom 18.11.2009 die Liegenschaft erworben hat und keine Einrechnung der „Mietvorauszahlung“ in den Kaufpreis erfolgte. Es war nie eine Mietvorauszahlung vereinbart worden. Der UFS/ das BFG verrechnet diesen Betrag nur zur Stützung seiner eigenen Position, um einen Mietzinsvergleich zu rechtfertigen.

Dass die Bestandnehmerin eine Mietvorauszahlung für zehn Jahre im Jahre 2005 leistet und rund vier Jahre später die Liegenschaft erwirbt, ohne die Mietvorauszahlung anteilig in den Kaufpreis einzurechnen, erscheint kaufmännisch völlig fremdunüblich.

Hätte es sich bei dieser Zahlung um eine Mietvorauszahlung gehandelt, wäre dies unter Fremden in den im Jahr 2009 geführten Verkaufsverhandlungen jedenfalls thematisiert worden, sowie der Betrag von € 208.000 (netto) in die Berechnungen des Kaufpreises eingeflossen wäre. Wenn das BFG einen Fremdvergleich anstellt, dann aber durchgehend und neutral schlüssig.

In diesen Zusammenhang wird beantragt, Ch.G., Geschäftsführer der PS GmbH, p.a. PLZ. S., V.g. xx sowie den Steuerberater der PS GmbH, J.R., Geschäftsführer der M. & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, PLZ G., H. xx, zu folgendem Thema als Zeugen unter Wahrheitspflicht einzuvernehmen.

Die Zeugen sind zum materiellen Hintergrund der Zahlung von € 208.000 (netto) zu befragen. Dabei wird sich herausstellen, dass sich bei dieser Zahlung jedenfalls nicht um eine Mietvorauszahlung gehandelt hat, sondern tatsächlich um eine Vereinbarung zur teilweisen Abgeltung der Forderungen der FG GmbH aus der Finanzierung und den offenen Rechnungen der Vergangenheit gegenüber der AP GmbH ohne Befassung des Hauptgläubigers.

Die Zeugen sind weiters zu dem im Jahr 2009 erfolgten Kauf der Liegenschaft und den in diesem Zusammenhang stattgefundenen Verkaufsgesprächen zu befragen, als Nachweis dafür, dass der Betrag von € 208.000 (netto) nicht im Kaufpreis berücksichtigt wurde, was im Falle einer Mietvorauszahlung wohl erfolgt wäre.

Der Betrag sollte der FG GmbH aus dem Kaufpreis zufließen und nicht der hypothekarisch besicherten V. Bank.

Aus der Befragung wird sich ergeben, dass der Betrag von € 208.000 niemals als Mietvorauszahlung gedacht war.

Für die weiteren Ausführungen zur Zahlung der € 208.000 verweisen wir auf Punkt 2. unten (ab Rz. 35).

...

Rz. 35:

Die Forderung der FG GmbH an die AP GmbH aus der laufenden Verrechnung betrug per 31.01.2005 € 642.075,34 und per 31.01.2006 € 696.748,35. Diese wurde im Zuge des Konkurses vom Masseverwalter bestritten und ohne Bestreitungsverfahren zur Gänze ausgebucht. Im Jahresabschluss 2005/2006 erfolgten die Ausbuchung der Forderungen

einerseits und die ertragswirksame Verbuchung der erhaltenen € 208.000 (brutto € 249.600) andererseits. Der Betrag von € 208.000 wurde somit ordnungsgemäß der Körperschaftsteuer unterzogen.

Letztlich konnte rund ein Drittel der Forderung an die AP GmbH durch die Zahlung von € 249.600 (brutto) abgedeckt werden.

Die Konkursquote laut Masseverwalter lag bei rund 31,65% (siehe Beilage ./7), war geringer als der einbringliche Anteil der Forderungen der FG GmbH.

Rz.36:

Der vom BFG geortete Zusammenhang zwischen der aus dem vorkonkurslichen Verkauf der Liegenschaft erhaltenen Zahlung von € 249.600 (€ 208.000) und dem geltend gemachten Wertberichtigungsaufwand ist für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar und ist durch nichts zu begründen.“

Revision vom 29.12.2014 RR 2100001/2015

„Rz. 7 Punkt 3:

- In einem Vorverfahren wurde vom FA Judenburg Liezen ohne Auftrag die Geschäftsführerin der Nachfolgegesellschaft der APS GmbH Mag. M.St. niederschriftlich einvernommen. Von dieser Einvernahme wurde seinerzeit die nunmehrige Rw. nicht informiert. In der angefochtenen Entscheidung zitiert das BFG diese Zeugin dahingehend, dass sie sich hinsichtlich ihrer Erinnerung an die noch zu darlegende Einmalzahlung (netto € 208.000) auffallend zurückhaltend gezeigt hat.
- Schon dieses Zitat aus dem Vorverfahren lässt die Notwendigkeit erkennen, die im gegenständlichen Verfahren beantragten Zeugen erstmalig einzuvernehmen, um Klarheit über die seinerzeitig unschlüssige Aussage der Zeugin Mag. M. St. zu erhalten. Ungeklärt bleibt auch, warum die Zeugin Mag. M.St. als (bloße) Geschäftsführerin der Nachfolgegesellschaft PS GmbH von der Kaufvereinbarung zwischen Käufer und Verkäufer wissen sollte.
- Die Zeugen Ch.G., p.A. 8xxx S., V. gasse xxx und der Steuerberater der PS GmbH, J.R., p.A., 8... G. ,H. xx waren in diesem Verfahren als Zeugen beantragt worden. Im Beweisantrag wurde ausdrücklich angeführt, dass die beiden Zeugen zum materiellen Hintergrund der Zahlung von € 208.000 zu befragen wären. Aus diesen Zeugenaussagen hätte sich zweifelsfrei ergeben, dass diese Zahlung keineswegs den

Charakter einer „Mietvorauszahlung“ hatte, sondern dazu gedient hat, der Vermieterin einen Teil ihrer zu Sanierungszwecken erbrachten Leistungen zu erstatten.

Der seinerzeitige Begriff der „Investitionsablöse“ für diesen Betrag war aus konkurstechnischen Gründen in Abstimmung mit der V. Bank gewählt worden.

Ch.G. ist Teil der Käufergruppe der PS GmbH. Der Betrag von € 208.000 sollte der Rw. aus dem Kaufpreis zufließen und nicht der hypothekarisch besicherten Bank.

Rz. 14 Punkt 5

- Die hier ebenfalls, vor allem für die Höhe des ortsüblichen Mietzinses maßgebende „Mietvorauszahlung“ (eine solche hat es nie gegeben) war ein Betrag von netto € 208.000 (brutto € 249.600), die im Zuge des Verkaufs der Liegenschaft des Hotel- und Gastronomiebetriebes AP GmbH, S. im Jahre 2005 an die FG GmbH zur Abdeckung ihrer Forderungen von Käufer geflossen sind. Nach dem Verkauf an den späteren Eigentümer des Hotels AP, S., die PS GmbH, wurde das Hotel- und Gastronomieunternehmen insolvent. Dieser Kaufpreisteil sollte eben nicht der Hauptgläubigerin V. Bank zufließen.

....

Rz. 20:

Wesentlicher Teil dieser vom BFG angestellten „Mittelwertberechnung“ der Mietzinse war die Einbeziehung der „Einmalzahlung“ von € 208.000 im Zuge des Verkaufs der AP GmbH samt Grund und Gebäude im Jahre 2005 an die PS GmbH. Warum überhaupt das BFG zur Überzeugung kam, dass es sich bei dieser Zahlung um eine Mietvorauszahlung handelt, wird nirgendwo begründet. Auch Zeugenaussagen dazu sind nicht aktenkundig.

Rz. 21:

In der Bescheidbeschwerde an den VwGH vom 31.1.2011 (Zurückweisungsbeschluss zu 2011/15/0030 und 0031-7 vom 7.7.2011) wird noch der Terminus „Investitionsablöse“ für diesen zusätzlichen Kaufpreis der PS GmbH an die FG GmbH verwendet. Dieser Betrag fand auch im Jahre 2005/2006 Eingang in die Körperschaftsteuererklärung der FG GmbH; diese Tatsache haben das Finanzamt Judenburg Liezen und das BFG nicht bestritten. Auch die Abrechnung dieses Betrages enthält den Begriff „Investitionsablöse“.

...

Dieser Betrag floss von der PS GmbH im Zuge des Verkaufs der AP GmbH, S. an die FG GmbH und nicht an die V. Bank.

Die PS GmbH erwarb die Liegenschaft des Hotel AP um € 1.142.000. Zum Zeitpunkt des Verkaufs hatte die Gemeinschulderin gegenüber der V. Bank offene Verbindlichkeiten in Höhe von rd. € 1,4 Mio.; die V. Bank erhielt € 1.110.000 und verzichtete im Verkauf auf die Differenz von rd. € 290.000. Die Differenz entspricht annähernd der noch zu besprechenden „Investitionsablöse, Mietvorauszahlung“ von brutto € 249.600.

Genau diese Tatsache hätten die vom BFG nicht vernommenen Zeugen Dir. H.O., V. Bank und Ch.G., Gesellschafter und Geschäftsführer der PS GmbH und Verhandlungsführer für die Käufergesellschaft, bezeugen können.

Die Bezeichnung als „Investitionsablöse“ wurde aus konkursrechtlichen Gründen gewählt, wie leicht nachvollziehbar ist. Mit dieser Zahlung hat die FG GmbH ihre Forderung aus der laufenden Verrechnung an die AP GmbH per 31.1.2005 mit € 642.075,34 und per 31.1.2006 mit € 696.748,35 einen Teilbetrag von brutto € 249.600 (auch die oben erwähnten Forderungen sind brutto ausgewiesen), somit mit 35,8 % bezahlt bekommen. Die Forderungen der FG GmbH wurden in den Konkurs einbezogen und wurden vom Masseverwalter wegen des bestehenden Naheverhältnisses bestritten. Nur durch diese Vorgangsweise konnten ein Betrag von brutto € 249.600 aus dem Forderungsbestand gerettet werden.

Mit diesem Betrag konnten tatsächlich Schulden der AP GmbH gegenüber der FG GmbH getilgt werden.

Schon diese Darstellung scheint deutlich genug, die Zeugenbefragungen hätten den Sachverhalt bestätigt und damit noch deutlicher gemacht (Erkenntnis BFG Seite 9/26).

Der Vorteilsausgleich wie ihn das BFG auf Seite 22/26 vermutet, kann nach dieser Darstellung wohl mit Sicherheit angenommen werden.

Rz. 22:

Nur die Miteinberechnung des Betrages von € 208.000 netto als „Mietvorauszahlung“ durch das BFG, eine derartige Aussage oder Dokumentation ist nicht aktenkundig, erbringt seinen um rund ein Drittel höheren als gutachterlich festgestellten fremdüblichen Mietzins als Grundlage für die „Mittelwertberechnung“ des BFG.

Rz. 23

Hinsichtlich der Rückprojektion des Mietvertrages vom 25.10.2005 gehen die Berechnungen des BFG hinsichtlich der Einmalzahlung von € 208.000 für den Kündigungsverzicht und dessen Verteilung auf 10 Jahre an den mietrechtlichen Bestimmungen bei Abschluss des Mietvertrages vorbei. Die Aufrechnung der Einmalzahlung auf 10 Jahre ist willkürlich. Die Qualifizierung des Betrages als Mietvorauszahlung ist entgegen dem Vorbringen und dem Willen der Vertragspartner geschehen.

Klar wird dies dadurch, dass anlässlich des Verkaufs der Liegenschaft laut Kaufvertrag vom 18.11.2009 und Beendigung des 10 Jahre unkündbaren Mietvertrages keine Rückverrechnung der Mietvorauszahlung stattgefunden hat. Nur aufgrund dieser einseitigen unbegründeten Annahme der Abgabenbehörde und des BFG ist der Mietzins im Fremdvergleich um rund ein Drittel zu hoch angesetzt.

Rz. 30

Das BFG führte keine Befragung der beantragten Zeugen Ch.G. (Vertreter der Käufergruppe) und J.R. (Steuerberater) zum materiellen Hintergrund der „Mietvorauszahlung“ durch. Begründet wurde diese Abweisung der Beweisanträge damit, dass „die gestellten Beweisanträge nicht erkennen lassen, welche konkreten Tatsachen und Behauptung durch das angebotene Beweismittel hätten erwiesen werden sollen“.

Damit bezieht sich das BFG auf die unschlüssige und von ihm selbst als unglaubwürdig bezeichnete Zeugin Mag. M. St. Genau die beantragten Befragungen hätten den wahren Hintergrund dieser „Mietvorauszahlung“ erhellt.

Die Rw erlaubt sich die Unterstellung des BFG auf Seite 14/26 des angefochtenen Erkenntnisses, es gehe ihr in Wahrheit nicht um das Beweisen von Tatsachen, sondern um Erkundigung subjektiver Wertungen bzw. rechtlicher Zustimmung, zurückzuweisen.

Die beantragten Zeugen sollten den Hintergrund der Zahlung von netto € 208.000 aus eigener Wahrnehmung und wahrheitsgemäß nach den Fragen des BFG beantworten. Die rechtliche Zustimmung der Prozessbehauptungen der Rw ist keine Aufgabe von Zeugen. Die nicht an den Verkaufsgesprächen beteiligte Zeugin Mag. M.St. konnte von dieser Zahlung nicht informiert sein.

Rz. 32:

Die Ansicht des BFG in der angefochtenen Entscheidung auf Seite 20/26, wonach anlässlich der Neuvermietung an die PS GmbH gemäß Mietvertrag aus 2005 kein Grund mehr

bestanden hätte, einen Sanierungszuschuss durch geringere oder ausgesetzte Mieten zu leisten, sondern der neue Mieter die volle vereinbarte Miete zu bezahlen gehabt hätte, ist nicht von vornherein unschlüssig.

Im Zuge der Miete durch die Nachfolgegesellschaft der AP GmbH, die PS GmbH seit 2005 waren diese Räume ortsüblich vermietet. Das Mietentgelt pro Jahr betrug gerundet € 65.000 netto.

Im Jahre 2009 traten die neuen Eigentümer an die FG GmbH heran, um die bisher vermieteten Räumlichkeiten käuflich um einen Betrag von rd. € 1,2 Mio. zu erwerben.

...

Eine Verbesserung des Liegenschaftskaufpreises durch einen fremden Dritten wäre wegen des bautechnischen Zusammenhanges des Gebäudes PS GmbH mit dem Nachbargebäude, in dem die vermieteten Liegenschaften bestanden, ohnehin nicht möglich gewesen. Es waren rein betriebswirtschaftliche und kreditreduzierende Überlegungen der FG GmbH, die diesen Verkauf unternehmerisch richtig erschienen ließen.

Rz. 58:

Nur durch den willkürlichen Einbezug der vom BFG so titulierten „Mietvorauszahlung“ von € 208.000 ergibt sich aus der Rückrechnung des Mietvertrags 2005 ein deutlich höherer Mietzins; dieser ist nicht zu begründen. Der Hintergrund für diesen Kapitalfluss wurde ausführlich erläutert (s. Rz. 21).

VwGH v. 31.1.2018, Ra 2015/15/0006

„Rz. 16:

...

Zu einer Abweichung nach oben gelange man nur, wenn man - wie das Bundesfinanzgericht - die Einmalzahlung der PS. 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 PS. 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.

Rz. 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).

Rz. 19:

Das Bundesfinanzgericht hat dieses Gutachten (nach Korrektur des seiner Ansicht nach zu Unrecht vorgenommenen Abschlags 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.

Rz. 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.“

Mit E-Mail vom 16.4.2018 wurden dem Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde ein Auskunftersuchen eines ehemaligen Prüfers der Bf. vom 26.11.2008 an die Mieterin zu Händen ihrer Steuerberatungs GmbH (ehem. Geschäftsführer: StB J. R.) vorgelegt, das mit den Eingaben vom 18.12. bzw. 22.12.2008 beantwortet und von Herrn J.R. unterschrieben wurde. Zum zweiten Geschäftsführer der Mieterin Herrn Ch. G. bemerkt die belangte Behörde, dieser sei bei der niederschriftlichen Befragung der Frau Zeugin Mag. M. St. dabei gewesen und als sonstiger Anwesender im Protokoll angeführt gewesen. Hätte dieser mitanwesende Zeuge zusätzliche/bessere Angaben als die Frau Zeugin machen können, wären diese vom Prüfer in derselben oder in einer eigenen Niederschrift damals sogleich festgehalten worden. Nachdem ohnehin beide Geschäftsführer während der Befragung dabei gewesen seien, habe man auf eine separate Befragung des zweiten Geschäftsführers Ch. G. verzichtet.

In diesem Auskunftersuchen vom 26.11.2008 wird Folgendes ausgeführt:

„Unter Bezugnahme auf die persönliche Besprechung des Prüfers im Betrieb (Niederschrift) und den von der steuerlichen Vertretung erteilten Auskünften wird gebeten zu nachstehenden Fragen schriftlich und vollständig unter Beilage aller Beweisunterlagen Stellung zu beziehen:

1) Gemäß Rechnung vom 25.10.2005 wurde auf die ‚Vorkorrespondenz‘ zum Mietvertrag Bezug genommen und diese somit als Rechnungsbestandteil erklärt. Es wird gebeten, die gesamte Vorkorrespondenz offenzulegen.

2) Wurde mit der Zahlung dieser Rechnung etwas erworben, wenn ja, was genau (vollständige Aufzählung)? Was war der eigentliche Grund für diese Zahlung?

3) Wieso wurde der Betrag aktiviert (z.B. Erwerb von Wirtschaftsgütern)? Wie ermittelte sich die Nutzungsdauer?

Offenbar handelt es sich um verschiedene Investitionen in verschiedenen Räumlichkeiten (Seminarraum etc.), welche genau ist nicht klar geworden.

4) Um Vorlage der Rechnung(en) und sämtlicher Vereinbarungen einschließlich Zahlungsbelegen zum aktivierten Betrag von 242.161 € wird ebenfalls gebeten (neben aktivierten Betrag von 208.000). Von wem erfolgte die Inventarablöse (lt. AVZ Dr. H.-M. P.??).“

In ihrer Beantwortung vom 18.12.2008 nahm namens der Mieterin die vertretende Steuerberatungsgesellschaft (Sachbearbeiter: J.R.) zu den abgefragten Punkten wie Folgt Stellung (auszugsweise):

„1. Rechnung vom 25.10.2005

Mit Rechnung vom 25.11.2005 wurde von der Verkäuferin (Bf.) unserer Mandantschaft eine Investitionsablöse i.H.v. netto € 208.000 in Rechnung gestellt.

Eine „Vorkorrespondenz“, wie in der Rechnung vom 25.10.2005 von der Verkäuferin angeführt, ist mir nicht bekannt bzw. befindet sich auch kein diesbezüglicher Schriftverkehr in unseren Akten.

2. ‚Was wurde erworben‘

Wie auch aus der Textierung der Rechnung (Beilage 1) hervorgeht, wurde mit dieser Rechnung eine Investitionsablöse für Investitionen, welche die Verkäuferin (Bf. GmbH) in der Vergangenheit getätigt hat, unserer Mandantschaft in Rechnung gestellt.

Die in Rechnung gestellte Investitionsablöse betrifft ‚bewegliche Investitionen‘, welche in den Gebäudeteilen, Appartement, Seminar, Nassräume von der Bf. GmbH getätigt wurden. Diese Investitionen sind in einer gesonderten Auflistung (Beilage 2) exakt verzeichnet.

Die Baulichkeit selbst steht nach wie vor im Eigentum der Verkäuferin (Bf. GmbH) und wurde mit Bestandsvertrag vom 25. Oktober 2005 (Beilage 3) von unserer Mandantschaft ‚angemietet‘.

3) „Wieso wurde aktiviert“

Wie aus der Beilage 2 ersichtlich, wurden mit der Rechnung vom 25.10.2005 (Beilage 1) umfangreiche bewegliche Anlagegüter von unserer Mandantschaft erworben.

Die ‚Nutzungsdauer‘ wurde analog den Bestimmungen des Bestandsvertrages (Beilage 3) mit 10 Jahren ‚gesamtheitlich‘ festgelegt.

Aus der Detailaufstellung (Beilage 2) ist die Zuordnung exakt ersichtlich bzw. nachvollziehbar.

Die Investition wurde mit 25.10.2005 (Inbetriebnahme 8.12.05) iHv € 208.000 aktiviert und, wie bereits ausgeführt, auf 10 Jahre abgeschrieben.

Diese Aktivierung ist aus dem beiliegenden Anlagenverzeichnis (Beilage 4) ersichtlich.

4) Aktivierung € 242.161

Die Aktivierung iHv € 242.161 betrifft den Erwerb der beweglichen Anlagengüter der „AP“, welche mit Kaufvertrag vom 25.10.2005 (Beilage 5) von unserer Mandantschaft erworben wurde.

Auf Seite 3 des Kaufvertrages wurde das Inventar laut Inventarliste iHv € 242.161 verrechnet. Die Grundlage bildet das detaillierte Inventarverzeichnis (Beilage 6), woraus detailliert die einzelnen Wirtschaftsgüter ersichtlich sind.

Die Aktivierung erfolgte gemäß Kaufvertrag mit 25.10.2005 (Inbetriebnahme 6.12.05), ersichtlich aus der Beilage 4.

Wie aus den Unterlagen ersichtlich, erfolgte die Inventarablöse von der Verkäuferin, der Bf. GmbH.

Der Vermerk „AVZ Dr. H.-M.-P.“ ist nicht nachvollziehbar, ich gehe davon aus, dass die Abkürzung „AVZ“ Anlagenverzeichnis bedeutet.“

In ihrer Ergänzung vom 22.12.2008 zur Beantwortung vom 18.12.2008 führte die Steuerberatungsgesellschaft (Sachbearbeiter J. R.) Folgendes aus:

„Bezugnehmend auf mein Schreiben vom 18. Dezember musste ich bei nochmaliger Durchsicht der Unterlagen feststellen, dass ich betreffend meine Ausführungen zu 1) und 2) des Auskunftersuchens vom 26. November 2008 den Sachverhalt unrichtig wiedergegeben habe.

Konkret stellt sich in diesem Punkt der Sachverhalt laut meiner Aktenlage wie folgt dar:

Ich habe dem Schreiben vom 18. Dezember 2008 den Bestandsvertrag (bezeichnet als Beilage 3) angeschlossen.

Wie aus Seite 2 des Bestandsvertrages (Beilage 3) klar hervorgeht, gehört das Inventar zum Bestandsgegenstand.

Das Inventarverzeichnis (bezeichnet als Beilage 2) ist somit integrierender Bestandteil und stehe die dort verzeichneten beweglichen Anlagengüter im Eigentum der Bestandgeberin und ist die Nutzung dieser Anlagengüter durch den Bestandszins abgedeckt.

Die mit Rechnung vom 25.10.2005 verrechneten Investitionen (bezeichnet als Beilage 1) betreffen seinerzeitige unbewegliche Investitionen der Bestandgeberin in die vermieteten Räumlichkeiten, welche vom gegenständlichen Bestandszins explizit nicht umfasst sind – diese allgemeine Investitionsablässe ist somit pauschaler Bestandteil der gesamten Abwicklung mit unserer Mandantschaft.

In diesem Zusammenhang erscheint auch die Aktivierung, wie in meinem Schreiben unter 3) dargestellt zulässig. ...“

Im hg. Ermittlungsverfahren wurden an die Zeugen Ch. G., Ch. St, J. R. folgende Fragen gestellt:

„1.) Im Oktober 2005 wurde von Ihrem Unternehmen das Altgebäude der AP (ohne Seminarräume, Appartements, Sauna), die sich im Gebäude der FG GmbH befanden, um 1.142.000 € erworben. Gleichzeitig wurde ein Mietvertrag vom 24.10.2005 mit einer Monatsmiete über diese vom Unternehmen der AP GmbH benutzten oa. Räumlichkeiten mit einer monatlichen Miete von 5.416 € (p.m.) od. 65.000 € mit einem zehnjährigen Kündigungsverzicht abgeschlossen. Gleichzeitig wurde eine Einmalzahlung von 208.000 € vereinbart. Wer bestand auf diese Einmalzahlung und war diese eine Bedingung für den Abschluss des Mietvertrages?“

Antworten:

Ch.G.:

„Ich habe in unseren Unterlagen zu diesem Punkt folgende Unterlagen vorgefunden:

- einen Erhebungsauftrag des FA L. vom 16.9.2008
- die Niederschrift vom 22.9.2008
- ein Schreiben von Dr. K. vom 10.11.2008 an das FA L.
- ein Auskunftersuchen vom 26.11.2008 vom FA L.
- ein Auskunftersuchen vom 26.11.2008 vom FA L., gerichtet an unseren steuerlichen

Vertreter

- die Stellungnahme vom 18.12.2008 von der Kanzlei Mag. R. WT-GmbH an das Finanzamt L.

Ich kann die in den vorgenannten Schreiben gestellten Fragen und Antworten in steuerlicher Sicht nicht beurteilen - ich kann jedoch feststellen, dass zu Ihrem Sachverhalt Fragen genau in diese Richtung gestellt und auch umfangreich beantwortet wurden.

Ich gehe davon aus, dass der Behörde der gesamte Sachverhalt samt den dort genannten und angeführten Beilagen vorliegt und somit anhand dieser Unterlagen die Fragen „automatisch“ beantwortet sind.

Ich kann mich jedoch noch erinnern, dass diese Ablöse mit dem Abschluss des Mietvertrages in keinem Zusammenhang stand.

Die Rechnung für die Investitionsablöse liegt mir nicht mehr vor - ich müsste, wenn die Rechnung nicht, wie vorstehend ausgeführt, bereits vorgelegt wurde, im Archiv nachschauen.“

Ch.St.:

„Ich war ursprünglich auch Mitgesellschafter der PS GmbH, dies seit Gründung der Gesellschaft bis zu meinem Ausscheiden am 5. Dezember 2012.

Die von Ihnen mit Schreiben vom 14. September 2018 gestellten Fragen beziehen sich auf die Zeit, wo ich auch Mitgesellschafter der PS GmbH war.

Da ich auch jetzt noch ständigen Kontakt zum X.hotel habe (beide Firmen stehen in ständiger Geschäftsverbindung und sind aktuell Gesellschafter meine Schwester, mein Vater und mein Cousin) kenne ich natürlich das Schreiben gleichen Inhalts, welches Sie an meinen Cousin, Herrn Ch. G. übermittelt haben bzw. auch das Schreiben meines Cousins vom 31. August 2018, wo er zu den gleichen Fragen Stellung genommen hat.

Ich habe an der Beantwortung des Schreibens an Herrn G. auch deshalb mitgewirkt, da ich auch in die Kaufverhandlungen etc. eingebunden war.

Zusammengefasst kann ich somit keine weiteren Auskünfte geben und entsprechend allen Punkte, die mein Cousin Ch.G. mit vorgenannten Schreiben Ihnen mitgeteilt hat, auch meiner Wahrnehmung.

J. R.:

„Bezugnehmend auf Ihr im Betreff genanntes Schreiben darf ich Ihnen einleitend mitteilen, dass die Auskunftersuchen, welche Sie an Herrn Ch. G. und an Herrn Ch. St. übermittelt haben, mir bekannt sind bzw. ich aus unseren Akten auch Informationen an unsere Mandanten zur Verfügung gestellt habe.

Zu 1.)

In unseren Akten befinden sich die bereits erwähnten Unterlagen, die sich auf Erhebungen des FA L. vom September 2008 beziehen. Dort wurden seitens des FA/SB E. H. umfangreiche Erhebungen und Befragungen durchgeführt. Sollten Sie diese Unterlagen nicht verfügbar haben, kann ich Ihnen diese gerne auf Anforderung übermitteln. Soweit ich mich erinnern kann, war damals das Thema das, dass

- mit dem Mietvertrag die Nutzung der Räumlichkeiten der Bf. vereinbart wurde
- und mit der Rechnung über EUR 208.000 das Inventar (Appartamenteinrichtungen) angekauft wurde.

Diese Vorgangsweise ist durchaus branchenüblich. Soweit ich mich erinnern kann (ich war teilweise in die Vertragsverhandlungen eingebunden) wurde diese Vorgangsweise deshalb gewählt, damit unsere Mandantschaft einerseits über die Räumlichkeiten (Bettenkapazitäten) verfügen kann und andererseits durch den Ankauf des Inventars eine klare Abtrennung in den Verantwortlichkeiten getroffen werden konnte (Austausch von Teilen des Inventars in weiterer Folge etc.).

Es handelte sich meiner Wahrnehmung nach um ein „verbundenes“ Geschäft, da, wie bereits ausgeführt, die Trennung zwischen den beiden Vertragskomponenten aus betriebswirtschaftlichen Gründen erfolgte.

2.) Warum wurde diese nicht in den Mietvertrag aufgenommen?

Ch. G.:

„Wie bereits ausgeführt, steht diese Zahlung in keinem Zusammenhang mit dem Mietvertrag.“

J. R.

„Aus vorgenannten Gründen war es aus meiner Sicht klar, dies in zwei Schritten - einmal die Erstellung des MV für die Räumlichkeiten und einmal der Verkauf des Inventars vorzunehmen.

Da in unseren Unterlagen die Rechnung nicht enthalten ist, müsste ich veranlassen, dass im Archiv unserer Mandantschaft die Rechnung gesucht wird, damit ich anhand der Rechnung

und der Bezeichnung der gelieferten Gegenstände detailliertere Aussagen dazu machen könnte.“

3.) Zu welchem Zweck wurde diese geleistet, zumal die Miete auch die (unbeweglichen) Gebäudeeinbauten und diverse Einrichtungsgegenstände lt. nicht bewerteter Inventarliste umfasste?

Ch. G.:

„Das ergibt sich aus dem umfangreichen Schriftverkehr, wie unter 1.) ausgeführt.“

J. R.:

„Dies ergibt sich aus den Erhebungen des FA Liezen, wie unter 1.) dargestellt.“

4.) Sie mussten also eine monatliche Miete bezahlen und gleichzeitig eine Ablöse für Einbauten (Gebäudeeinbauten) leisten, die Ihnen gar nicht ins Eigentum übertragen werden konnten. Wie erklären Sie sich das?

Ch. G.:

„Das ergibt sich ebenfalls aus dem umfangreichen Schriftverkehr, wie unter 1.) ausgeführt. Ich habe die Schreiben durchgelesen und konnte daraus entnehmen, dass es sich um Investitionsablösen für bewegliche Investitionen im Bereich Appartements, Seminar- und Nassräume gehandelt hat.

Wie bereits ausgeführt, kann ich die steuerlichen Hintergründe der Fragen nicht beurteilen.“

J.R.:

„Das ergibt sich ebenfalls aus den Erhebungen des FA L. Aus dem Schriftverkehr ist ersichtlich, dass die Ablösen für bewegliche Investitionen im Bereich der Appartements, der Seminar- und Nassräume in Rechnung gestellt wurden.

Wie gesagt, liegt mir die gegenständliche Rechnung nicht vor und war ich auch bei den Begehungen etc. nicht anwesend.“

5.) Wie wurde die Höhe der Einmalzahlung bemessen?

Ch.G.:

„Das weiß ich nicht mehr, kann sich jedoch auch aus dem Schriftverkehr laut 1.) ergeben.“

J.R.:

„Soweit ich mich erinnern kann, war der Betrag seitens unserer Mandantschaft nicht strittig - ich gehe somit davon aus, dass die Bewertung den Vorstellungen unserer Mandantschaft, insbesondere des GF Ch. G. entsprochen hat.

Ich kann mich noch erinnern, dass es für unsere Mandantschaft wichtig war, die komplette Verfügungsmacht über die angemieteten Gebäudeteile samt Inventar zu erlangen.“

6.) Welche Vereinbarungen über die Einmalzahlung wurden getroffen, falls der Mietvertrag vorzeitig beendet worden wäre? War eine teilweise Rückzahlung der Einmalzahlung vereinbart?

Ch. G.:

„Dazu habe ich keine Erinnerung mehr.“

J. R.:

„Dazu kann ich keine Auskunft geben, da ich in die Verhandlungen nicht vollständig eingebunden war.“

7.) Warum mussten Verbindlichkeiten der AP GmbH gegenüber der FG GmbH mit dieser Einmalzahlung übernommen werden, obwohl sie von der AP GmbH nur das Gebäude gekauft hatten? Angeblich seien dies rückständige ausstehende Mieten der AP GmbH an die FG GmbH gewesen.

Ch. G.

„Wenn ich mir den Schriftverkehr, wie unter 1.) anschau, kann das nicht in Zusammenhang mit rückständigen Mieten stehen. Da diese Vorgänge alle Ende 2005 waren, kann ich mich an Details nicht mehr erinnern.“

J.R.:

„Laut dem Schriftverkehr, wie unter 1.) bereits angeführt, sehe ich zwischen der Zahlung und rückständigen Mieten keinen Zusammenhang.

Falls Einmalzahlungen übernommen wurden, kann ich mir das nur durch die Haftungstatbestände bei einem Unternehmenskauf erklären.

Auf weitere Details kann ich mich in diesem Zusammenhang nicht erinnern.“

8.) Ist diese Einmalzahlung mit dem Erwerb des Gebäudes der AP GmbH im Jahr 2005 in Verbindung zu bringen? Hätte ohne diese Einmalzahlung an die FG GmbH das Gebäude der AP GmbH nicht erworben werden können? Wurde die Hypothekargläubigerin Bank hiervon informiert?

Ch. G.:

„Wie bereits ausgeführt, stellt sich die Sache für mich so dar, dass die Einmalzahlung mit dem Erwerb der Liegenschaft AP nichts zu tun hatte. Mit der Bank der Verkäuferin stand ich nie in Kontakt.“

J. R.:

„Zusammengefasst stellt sich auch für mich die Sache so dar, dass die Einmalzahlung mit dem Erwerb der „AP“ nicht in Zusammenhang stand.

Mit der Bank der Verkäuferin hatte ich keinen Kontakt, da ich lediglich für unsere Mandantschaft Gespräche mit der finanzierenden Bank (Y-Bank) führte.“

9.) Im Jahr 2009 erfolgte ein Erwerb der bereits mit oa. Mietvertrag vom 24.10.2005 gemieteten Räumlichkeiten um rd. 1.200.000 € und damit eine Beendigung des Mietverhältnisses. Inwieweit wurde die Einmalzahlung aus dem Jahr 2005 auf den Kaufpreis von rd. 1.200.000 € angerechnet? Welches Schicksal hätte die von Ihnen geleistete Einmalzahlung gehabt, wenn das gemietete Gebäude nicht gekauft worden wäre?

Ch. G.:

„Wie in den vorstehenden Punkten bereits erwähnt, hat die Einmalzahlung, welche, wenn ich die zitierte Korrespondenz richtig verstehe, eine Investitionsablöse darstellt, mit dem Kaufpreis nichts zu tun. Welches Schicksal die Einmalzahlung gehabt hätte, wenn der gemietete Gebäudeteil nicht gekauft worden wäre, kann ich nicht beantworten bzw. hat sich

diese Frage für mich auch nie gestellt. Mir war nur wichtig, alle für den Hotelbetrieb erforderlichen Gebäudeteile zu erwerben, damit die geplanten Investitionen in die Hotelerweiterung und Hotelverbesserung umgesetzt werden können und auch Sinn machen - all dies ist zwischenzeitig erfolgt.“

J .R.:

„Der Erwerb im Jahr 2009 zu dem durchaus hohen Preis erfolgte deshalb, da damals bereits beabsichtigt war, umfangreiche Umbauten und Erweiterungsinvestitionen vorzunehmen. Eine Anrechnung der Einmalzahlung war, soweit ich mich erinnern kann, kein Thema. Wäre der Ankauf nicht erfolgt, hätte meiner Meinung nach das Bestandsverhältnis weiter gegolten und wäre somit die Nutzung möglich gewesen (einerseits Eigentum des Inventars und andererseits Nutzung der Baulichkeit gemäß Vertrag).

Dies hätte natürlich dazu geführt, dass der Investitionsplan nicht umsetzbar gewesen wäre, was zu betriebswirtschaftlichen Nachteilen geführt hätte.“

10.) Angeblich war Frau Mag. FH M. St. nicht in die Verkaufsverhandlungen involviert? Wer hatte seitens der Käufer PS GmbH die Verhandlungen mit F.G. geführt?

Ch. G.:

„Die Verhandlungen hat laut meiner Erinnerung seitens der AP GmbH Herr F.G. geführt. Für unsere Gesellschaft war hauptsächlich ich in die Verhandlungen involviert - glaublich teilweise auch der damalige Mitgesellschafter Ch. St. vom Hotel P. Fallweise war auch unser Steuerberater bei Gesprächen anwesend.“

J. R.:

„Soweit ich mich erinnere, war Frau Mag. FH M. St. bei den Verhandlungen kaum anwesend. Diese Agenden wurden vom GF Ch. G. mehrheitlich wahrgenommen, fallweise war, soweit ich mich erinnern kann, auch der damalige Gesellschafter Ch. St. bei Gesprächen vor Ort.“

11.) Entbinden Sie Herrn J. R. bzw. Mag. R. & P. WT-Gesellschaft m.b.H. von seiner /Ihrer berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht, damit Abgabenbehörden bzw. das Bundesfinanzgericht nähere Informationen über die Liegenschaftserwerbe und

Mietvereinbarungen sowie der Einmalzahlung von 208.000 € mit der FG GmbH/R. GmbH erlangen kann?

Ch. G.:

„Natürlich entbinde ich die Kanzlei Mag. R. bzw. den geschäftsführenden Gesellschafter J. R. von dessen beruflicher Verschwiegenheitspflicht.

Ob unsere steuerliche Vertretung sich an die Vorgänge noch erinnern kann, kann ich nach einer Laufzeit von mehr als 13 Jahren nicht mehr sagen - wenn ich mir den Schriftverkehr, wie unter 1.) dargestellt anschau, wurden all diese Fragen mehrheitlich im Jahr 2008, somit zeitnah beantwortet bzw. Unterlagen zur Verfügung gestellt.“

Ch. St.:

„Ich teile Ihnen abschließend mit, dass auch ich persönlich die Kanzlei Mag. R. bzw. den geschäftsführenden Gesellschafter J.R. von der beruflichen Verschwiegenheitspflicht entbinde.“

Mit Schreiben vom 19.4.2018 wurde im Hinblick auf Rz. 19 des aufhebenden Erkenntnisses des VwGH vom 31.1.2018, Ra 2015/15/0006 der Bf. mitgeteilt, dass die belangte Behörde gegenüber dem Bundesfinanzgericht angedeutet hat, dass u.U. von der Einbeziehung der Einmalzahlung Abstand genommen werden könnte, wenn mit der Bf. darüber Einvernehmen erzielt werden könnte, dass entsprechend den auf Seite 19 des aufgehobenen BFG-Erkenntnisses vom 12.11.2014 ausgewiesenen Zahlen die fehlende Miete mit 2001: 68.650 €, 2002: 69.927; 2003: 70.855 € und 2004: 72.369 € festgesetzt würde.

Mit Antwortschreiben vom 11.6.2018 führte die Bf. u.a. Folgendes aus:

„...“

Die Beschwerdeführerin entnimmt den Feststellungen des BFG im Schreiben vom 9.04.2018, dass die Abgabenbehörde vom Einbezug des Betrages von € 208.000,00 in die Ermittlung eines fremdüblichen Mietzinses endlich Abstand genommen hat.

Unsere Klientin ist dem Vorschlag der belangten Behörde gegenüber grundsätzlich nicht abgeneigt.

Sie regt in diesem Zusammenhang wiederholend an, einen Erörterungstermin gem. § 279 Abs. 3 BAO abzuhalten und die Parteien zur gemeinsamen Erörterung der Sach- und Rechtslage zu laden.

Darüber hinaus wird wiederholend beantragt, die im Folgenden genannten Zeugen zu den angeführten Zeugenthemen im Beisein der Beschwerdeführerin und ihrer steuerlichen Vertretung zu befragen:

1. Den Prokuristen und Regionaldirektor für die Region O. der V. Steiermark, Direktor H. O., per Anschrift 8xxx L., H. 4.

Dieser Zeuge soll über die betriebliche Veranlassung der Weiterführung der Finanzierung des Unternehmens der Mieterin befragt werden und wahrheitsgemäße Aussagen treffen. Aus diesen Aussagen wird sich ergeben, dass die Weiterfinanzierung des Unternehmens auch im Interesse der kreditgewährenden Bank war, um aus einem Verkauf der Liegenschaft die grundbücherlich gesicherten Kredite der V. Bank in möglichst hohem Umfang realisieren zu können.

Zu befragen ist Direktor O. auch über die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin und deren alleiniger Gesellschafter persönlich Bürgschaften für den Kredit der V. an die Mieterin, die AP GmbH, übernommen hatten.

2. Den Masseverwalter im Konkurs der AP GmbH, Mag. A. U., per Anschrift 8xxx G., P.-straße 1.

Dieser Zeuge soll danach befragt werden, welche Auswirkungen es gehabt hätte, wenn der Betrieb der Mieterin (der AP GmbH) nicht durch die V. und die F.G. GmbH aufrechterhalten worden wäre.

Weiters soll er dazu befragt werden, welchen Hintergrund die dokumentierten Feststellungen des Masseverwalters hatten, dass sich das Eingehen neuer Verbindlichkeiten und die Weiterfinanzierung durch die V. Bank positiv auf den Weiterbestand der AP GmbH ausgewirkt haben.

3. Den gerichtlich beeideten Sachverständigen H. K., per Anschrift 4xxx H., St. 18.

Der Zeuge soll über die Entwicklung von Mietzinsreduktionen bei Unternehmenskrisen und deren Fremdüblichkeit befragt werden. H. K. ist Verfasser des österreichischen Standardwerks zur L. in der derzeit x. Auflage und wird konsequent von der Finanzverwaltung bei Fragen sein Fachgebiet betreffend zitiert und konsultiert.

In einer weiteren Eingabe führt die Bf. durch ihre steuerliche Vertreterin am 7.8.2018 aus:

„...Der uns bekannte Auftrag, an Zeugen in diesem Verfahren sich schriftlich anhand der Frageliste zu äußern, ist zur Kenntnis zu nehmen.

Dieser Vorgang entspricht § 173 (1) BAO.

Die Abgabenbehörde (wohl auch das Verwaltungsgericht in der Position des BFG) entscheidet ganz offensichtlich, ob sie den Zeugen zwecks Einvernahme vorlädt oder ob sie seine Aussage schriftlich einholt. Diese Entscheidung liegt in ihrem Ermessen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0113). Die Ermessensübung hat u.a. zu berücksichtigen, ob der persönliche Eindruck für die Glaubwürdigkeit erforderlich ist und ob sich voraussichtlich aus den Antworten weitere Fragen ergeben; weiters sind auch Interessen des Zeugen (Anreise, Zeitaufwand) sowie verwaltungsökonomische Überlegungen (wegen allfälliger Zeugengebühren) zu berücksichtigen (vgl. Stoll, BAO, 1841 f.; Ritz, ÖStZ 1996, 72).

Wir ersuchen das BFG höflichst, eine Ermessensentscheidung zur schriftlichen Einholung einer Zeugenaussage zu begründen. Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinne des Gesetzes erforderlich ist (z.B. VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; 16.10.2003, 2003/16/0118; 24.03.2004, 2001/14/0083). Sämtliche Kosten der Zeugen wie Anfahrt, Reisekosten, etc. werden von der beschwerdeführenden Gesellschaft übernommen werden.“

Mit Antrag vom 23.11.2018 beantragte die Bf. gemäß § 90 BAO Akteneinsicht und die Ausfertigung einer Kopie des (gesamten) Aktes. Weiters beantragt sie, den gesamten Akt nach Aktenseiten zu nummerieren, damit Umfang und Vollständigkeit des Aktes dokumentiert sind. Entsprechend der Richtlinie zur Akteneinsicht gem. § 90 BAO des BMF habe eine Ausfolgung von Ausdrucken/Kopien durch die Abgabenbehörde an die Partei im Regelfall und unabhängig von der Anzahl der Ausdrücke bzw. Ablichtungen zu erfolgen.

Die Kosten habe gemäß § 312 BAO die Abgabenbehörde zu tragen, eine Rechtsgrundlage von der Partei einen Kostenersatz für solche Ablichtungen zu verlangen, bestehe nicht.

Mit Schreiben vom 6.12.2018 wurden der Bf. entsprechende Aktenkopien samt Aktenverzeichnis (OZ. 1-19) mit dem Hinweis auf eine Äußerungsmöglichkeit zu den mitübersandten Beweisaufnahmen übersandt.

Mit Schreiben vom 7.1.2019 beantragte die Bf. auf Grund der hohen Arbeitsauslastung der Kanzlei die Antwortfrist bis 18.1.2019 zu erstrecken. Dies erfolgte auch in einem weiteren Schreiben die Antwortfrist bis 8.2.2019 zu verlängern.

Mit Eingabe vom 18.2.2019 führte die Bf. aus, die Äußerung werde bis längstens 4.3.2019 vorgelegt werden.

Weiters wurde vorgeschlagen mit der belangten Behörde einen gemeinsamen Erörterungstermin gemäß § 269 Abs. 3 BAO anzuregen und darüber hinaus die beantragten Zeugen H. O., Mag. A. U., H. K. zu den im Schreiben vom 11.6.2018 angeführten Zeugenthemen im Beisein der Bf. und ihrer steuerlichen Vertretung zu befragen. Die Bf. habe den Direktor H. O. vollumfänglich vom Bankgeheimnis entbunden.

Ergänzend zum seinerzeitigen Antrag auf Akteneinsicht vom 23.11.2018 ersuche sie um Ausfertigung einer Kopie des gesamten historischen Aktes, somit auch der Vorakten und nicht nur der Aktenbestandteile zu RV/2100170/2018.

In ihrer Stellungnahme vom 1.3.2019 äußerte sich die Bf. zu den übermittelten schriftlichen Auskünften der Zeugen. Sie habe bereits in den Vorverfahren vorgebracht, es sei ihr unerklärlich, warum die Zeugin Mag. M. St. als (bloße) Geschäftsführerin der Nachfolgesellschaft PS GmbH von der Kaufvereinbarung zwischen Käufer und Verkäufer wissen sollte. Die schriftlichen Befragungen von Ch. G. und J. R. zeigten klar und deutlich, dass Mag. M. St. bei den Verkaufsverhandlungen kaum anwesend war und über die Einmalzahlung daher nicht informiert sein konnte.

Aus den Antworten des Ch. G. und J. R. ergebe sich zweifelsfrei, die Zahlung von € 208.000 (netto) hätte keineswegs den Charakter einer „Mietvorauszahlung“ gehabt.

Die Bf. gehe davon aus, die Einmalzahlung war von keiner der beteiligten Parteien jemals als Mietvorauszahlung angedacht war. Sie stand weder in einem Zusammenhang mit dem Erwerb der AP im Jahr 2005 noch mit dem Kauf im Jahr 2009.

Weiters regte die Bf. in Hinblick auf die Komplexität und lange Laufzeit des Verfahrens die Anberaumung eines Erörterungstermines und einer mündlichen Verhandlung an.

Außerdem verwies sie darauf, dass für sie die Argumentation in der außerordentlichen Revision Rz. 43ff zum Thema „Fremdüblichkeit der erfolgten Sanierungsmaßnahme“ von besonderer Bedeutung sei.

II. Forderungsaufstockung und –abschreibung von Forderungen der AP GmbH (Tz. 4 des Prüfungsberichtes und Punkt B 3 der NSB):

In diesem Zusammenhang wird vorerst auf die Ausführungen in dem der Bf. ohnehin bekannten Erkenntnis des BFG vom 12.11.2014, RV/2100463/2012 (Seite 20-26) verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zu Punkt I: Mangelnde Leistungsverrechnung der Bf. an verbundene Unternehmen – unentgeltliche Nutzungsüberlassung an die AP GmbH (Tz. 2 und Punkt B 1 der NSB):

In rechtlicher Hinsicht war einerseits der Verzicht auf die Verrechnung jeglicher Mieten in den oa. Zeiträumen und andererseits die Angemessenheit der Höhe der verrechneten Beträge zu prüfen, wobei die bisherige abgabenrechtliche Beurteilung vom VwGH (VwGH 24.9.2007, 2004/15/0166) geteilt wurde, weil die Bf. selbst nicht an entsprechende Auflagen gebunden wäre, sondern lediglich ihr Gesellschafter, der gleichzeitig auch Gesellschafter der Mieterin ist. Selbst das Vorbringen, im Rahmen der Sanierungsphase der AP GmbH seien umfangreiche Recherchen und Angebote für deren Verkauf im Gespräch und für die neuen Eigentümer die in Rede stehenden Appartements von absoluter Notwendigkeit gewesen und es hätte kein Grund mehr bestanden, einen Sanierungszuschuss durch geringere oder ausgesetzte Mieten zu leisten, sondern dieser hätte mit neuem Kapital die volle vereinbarte Miete zu leisten gehabt, zeige, dass der Beitrag der Bf. zur Sanierung der Mieterin auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung beruhte, weil sie selbst einräumte, im Falle der Erfolglosigkeit der Sanierung der Mieterin wären von einem Erwerber höhere Mietentgelte zu erreichen. Mit diesem Vorbringen wird die nicht fremdübliche Vorgangsweise der Bf. bei der Verrechnung der Mieten und damit das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen indirekt eingestanden, wobei auf die in den bisherigen Verfahren (RV/0833-G/07; RV/0187-G/10) dargestellten Gründe verwiesen werde und eine Kenntnis dieser vorausgesetzt werden darf.

In seinem Erkenntnis vom 31.1.2018, Ra 2015/15/0006 bemerkt der Verwaltungsgerichtshof in rechtlicher Hinsicht, nach seiner ständigen Rechtsprechung könne 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 (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003).

Eine abstrakte Renditeberechnung sei aber nur dann gerechtfertigt, wenn es für das zu beurteilende Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gebe (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Gebe 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 Gedeihenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, sei eine derartige abstrakte Renditeberechnung nicht geboten (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256).

Damit scheiden die im aufgehobenen Erkenntnis RV/2100463/2012 vom 12.11.2014 dargestellten abstrakten Renditeberechnungen (Methode 3: Gutachten und Methode 4: Investitionsrechnung) von vornherein aus. Die Methode 2 (eigener Mietvertrag vom 3.2.1988) kann nicht ohne Weiteres für einen Fremdvergleich herangezogen werden, weil nachprüfbare Unterlagen über das Zustandekommen des Mietzinses nicht mehr beigebracht werden können. Abgesehen davon erscheint er für einen Fremdvergleich nicht geeignet, da ihm der klassische Gegensatz von fremd einander gegenüberstehenden Parteien fehlt (gesellschaftsrechtliche Verflechtungen).

Die von der Bf. ins Treffen geführte Gutachtermethode ähnelt lediglich betragsmäßig der mit der Übernehmergesellschaft abgeschlossenen Mietzinsvereinbarung unter Ausklammerung der von der belangten Behörde ins Treffen geführten hier strittigen Einmalzahlung von € 208.000 netto, stellt aber ebenso wie die Investitionsrechnung eine Hilfsmethode dar, die dann nicht geboten ist, wenn ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt (wovon auf Grund der tatsächlichen späteren Fremdvermietung auszugehen ist).

Weder Ch. G., Ch. St. noch J.R. können die Revisionsbehauptungen, die „Einmalzahlung“ sei ein Teil des Kaufpreises der Liegenschaft der AP gewesen stützen. Ersterer gibt ausdrücklich an, diese habe mit dem Liegenschaftserwerb nichts zu tun. Ebenso war eine Anrechnung der Einmalzahlung für den im 2009 – vier Jahre nach Abschluss des Mietvertrages - getätigten Liegenschaftserwerb kein Thema (schriftliche Aussage J.R. v. 18.11.2018 zu Frage 9).

Ebenso konnte die Bf. Behauptung bei der Zahlung habe es sich um eine Vereinbarung zur teilweisen Abgeltung der Forderungen der Bf. aus der Finanzierung und den offenen Rechnungen der Vergangenheit gegenüber der AP GmbH ohne Befassung des Hauptgläubigers gehandelt, nicht verifiziert werden. Ch. G. bemerkt dazu, dass diese Zahlung nicht im Zusammenhang mit rückständigen Mieten stehe (schriftliche Aussage Ch. G. zu Frage 7 vom 31.8.2018). J.R. führt zu dieser Frage noch eher unbestimmt aus, falls Einmalzahlungen übernommen wurden, könne er sich das nur durch die Haftungstatbestände bei einem Unternehmenskauf erklären. Auf weitere Details könne er sich nicht erinnern (schriftliche Aussage J.R. v. 18.11.2018 zu Frage 7).

Weitere Erklärungsversuche, warum letztlich die Einmalzahlung geleistet wurden, sind eher unterschiedlich und widersprüchlich. Übereinstimmend antworten die Zeugen (Ch. G. und J. R.) die Investitionsablösen wären für **bewegliche** Investitionen im Bereich der Appartements, Seminar- und Nassräume geleistet worden (schriftliche Aussage des Ch. G. v. 31.8.2018 und J. R. v. 18.11.2018 zur Frage 4). In diesem Zusammenhang fällt allerdings auf, dass J. R. als Vertreter der Mieterin in seiner am 22.12.2008 geänderten Beantwortung des Auskunftersuchens der belangten Behörde ausdrücklich klarstellt, den Sachverhalt unrichtig wiedergegeben zu haben. Das Inventarverzeichnis zum Mietvertrag sei dessen integrierender

Bestandteil und die dort verzeichneten beweglichen Anlagegüter seien im Eigentum der Bf. und die Nutzung dieser Anlagegüter durch den Bestandzins abgedeckt, während er sich in seiner ersten Beantwortung vom 18.12.2008 noch „bewegliche Investitionen „abgelöst“ wissen wollte. Eine Ablöse für bewegliche Investitionen scheidet aus, da diese beweglichen Wirtschaftsgüter im schriftlichen Mietvertrag ausdrücklich als vermietete Gegenstände aufgenommen wurden. Daher erscheinen im hg. Verfahren getätigten objektiv unrichtigen Aussagen, die aus mangelnder Kenntnis der abgeschlossenen Verträge herrühren dürften, nicht richtig.

Ebenso unschlüssig bleibt die seinerzeitige Ausführung des J. R. der Mieterin (Schreiben vom 22.12.2008), die mit der Rechnung verrechneten Investitionen (Einmalzahlung) betreffen seinerzeitige unbewegliche Investitionen der Bestandgeberin in die vermieteten Räumlichkeiten, welche vom gegenständlichen Bestandzins explizit nicht umfasst seien. Diese allgemeine Investitionsablöse sei somit pauschaler Bestandteil der Abwicklung mit unserer Mandantschaft.

Mit den bloß negativ formulierten Aussagen der beteiligten Personen, die Zahlung wäre nicht im Zusammenhang mit dem Mietvertrag gestanden, ist in wirtschaftlicher Hinsicht, noch keine überzeugende Erklärung dafür geleistet worden, welche Form eines Leistungsaustausches bewirkt worden ist, zumal sich fremd einander gegenüber stehende Personen nichts zu schenken pflegen, wobei davon auszugehen ist, dass diese Formulierung möglicherweise auf eine Rücksprache mit der Bf. Vertreterin zurückzuführen sein dürfte, zumal diese am 1.8.2018 per Mail beim Bundesfinanzgericht um eine Zufristung zur Erstattung der schriftlichen Zeugenaussage des Ch. G. eingekommen ist, die infolge fehlender Aktivlegimitation der Bf. Vertreterin für diesen vom Bundesfinanzgericht nicht behandelt worden ist.

Undeutlich und unschlüssig bleiben auch die Ausführungen des J. R. im hg. Verfahren vom 18.11.2018, wonach mit dem Mietvertrag die Nutzung der Räumlichkeiten und mit der Rechnung (Einmalzahlung) das Inventar angekauft worden seien, was selbst die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10.11.2008 ausdrücklich in Abrede gestellt hat (*„Pkt. 2: Mit dieser Rechnung haben sich Vermieter und Mieter darauf verständigt, dass neben der nunmehr geltenden Miete, die seinerzeit für die Investitionen in den vermieteten Räumlichkeiten nicht von der Vormieterin zu erhaltende Miete zu berechnen war, weil die Vormieterin dazu finanziell nicht in der Lage war. Diese Extrazahlung wurde als Investablöse bezeichnet. **Ein Verkauf von Einrichtungsgegenständen hat überhaupt nie stattgefunden. Die Einrichtungsgegenstände gehören weiterhin der vermietenden Gesellschaft.**“*)

Warum letztlich für unbewegliche im Eigentum der Vermieterin (Bf.) Gebäudeeinbauten eine „Investitionsablöse“ gezahlt werden soll, kann in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO seine Erklärung nur darin finden, dass zusätzlich zum laufenden Mietzins eine Art

Mietzinsvorauszahlung in Form eines Einmalbetrages geleistet wurde, um der Vermieterin, die Rückzahlung der aus dem Umbau des Bestandobjektes aufgenommenen Verbindlichkeiten zu erleichtern. Jede andere Erklärung scheint in wirtschaftlicher Hinsicht unverständlich, denn warum soll ein Mieter einer Immobilie nicht in sein Eigentum übergehende Gebäudeeinbauten mit einer Einmalzahlung „ablösen“. Das Ganze findet seine Erklärung nur in einem verdeckten Mietzins, um den Mietvertrag zu den dort ausgewiesenen Konditionen abschließen zu können. Daher erscheint es naheliegend, dass jeder fremde Mieter einen ähnlichen Finanzierungsbeitrag zu leisten gehabt hätte. Da sich die unterschiedlichen und vielfältigen Erklärungsversuche der Bf. für die Leistung des Einmalbetrages nicht verifizieren ließen, war dieser in die Berechnung einzuschließen. Die von der belangten Behörde allfällige Zustimmung zum Nichteinbeziehen der Einmalzahlung (Streitbeilegungsvorschlag, Güterregelung) konnte sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen, zumal anzunehmen war, dass die Bf. mit einer Aufrechterhaltung des zumindest im Umfang des seinerzeitigen Revisionsverfahrens Beschwerdebegehrens auf einer rechtsförmige Austragung des Rechtsstreits bestand und eine Verfahrensbeschleunigung quasi „im Vergleichswege“ („Güterregelung“) als wenig wahrscheinlich (*„Unsere Klientin ist dem Vorschlag der belangten Behörde **grundsätzlich** nicht abgeneigt.“, vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 11.6.2018, Seite 2 Abs. 5)*) betrachtet werden konnte. Diesen Finanzierungsbeitrag vom Fremdvergleich auszuschließen erscheint daher nicht sachgerecht, daher hat er kalkulatorisch in einer entsprechend erhöhten Miete Berücksichtigung zu finden.

Ausgehend vom vereinbarten Mietzins von € 5.416 und der auf zehn Jahre zu verteilenden Einmalzahlung von € 208.000 unter Annahme einer 5% Verzinsung errechnet sich ein Monatsmietzins von € 7.627,04.

Mietvertrag v. 25.10.2005

Monatsbetrag	5.416,00
kapitalisierte Einmalzahlung	2.211,00
VPI 1986 12/2005: 153,10	7.627,00

	2001	2002	2003	2004
VPI 1986	141,30	143,80	145,80	148,80
	7.039,16	7.163,70	7.263,34	7.412,79

Monatsmiete (valor.)	7.039,00	7.163,00	7.263,00	7.412,00
Jahresbetrag (€)	84.468,00	85.956,00	87.156,00	88.944,00
ATS	1.162.305,02			

Zu Punkt II: Forderungsaufstockung und –abschreibung von Forderungen der AP GmbH (Tz. 4 des Prüfungsberichtes und Punkt B 3 der NSB):

Eine Wiedergabe der in Rz. 43-49 in der außerordentlichen Revision vom 29.12.2014 erscheinen im Hinblick auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 31.1.2018, Ra 2015/15/0006 (Rz. 2, 9) entbehrlich, zumal dieser zu diesem Punkt lediglich darauf verwies, dass das Bundesfinanzgericht sich bei der Beurteilung der „betriebswirtschaftlichen Begründetheit des Mietenverzichts“, dass diese bereits Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993-1995 gewesen sei. Im Erkenntnis vom 24.9.2007, 2004/15/0166 habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Vorbringen der seinerzeitigen Bf. zeige, dass der Beitrag der Revisionswerberin (bzw. deren Rechtsvorgängerin) zur Sanierung der AP GmbH auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung der Gesellschaften beruhe. 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 23.2.2010, 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 Betreibung ihrer Forderungen nicht verlangt worden sei, gehe ein Vergleich mit dem Verhalten fremder Lieferanten ins Leere.

In der weiteren Folge wurde dieser Revisionspunkt vom Verwaltungsgerichtshof nicht weiter behandelt, sodass davon auszugehen war, dass dieser unbeanstandet blieb und der Gerichtshof die Meinung des Bundesfinanzgerichts teilt. Daher hat dieser den Ausführungen der Bf. (Rz. 43-49) im Revisionsverfahren offenbar keine entscheidende Bedeutung beigemessen.

Die im Schreiben vom 11.6.2018 beantragten Beweismittel von Einvernahmen der Zeugen H. O., des Masseverwalters Mag. A. U. und des Sachverständigen H. K. vermögen sachverhaltsmäßig zur Klärung der betrieblichen Veranlassung des Eingehens notleidender Leistungsbeziehungen und der anschließenden Forderungsabschreibung nichts Wesentliches beitragen und laufen auf die Einholung unzulässiger Erkundungsbeweise aus. Im Übrigen beziehen sich die Fragestellungen auf völlig irrelevante Beweisthemen wie z.B. ob eine Weiterfinanzierung der AP GmbH im Interesse anderer Gläubiger gewesen sei, oder hypothetische Kausalverläufe („Dass sich das Eingehen neuer Verbindlichkeiten und Weiterfinanzierung durch die Bank positiv auf den Weiterbestand der AP GmbH) ausgewirkt hätte.“) oder allgemeine (betriebswirtschaftliche) Auskünfte eines Immobilienbewerter über die Entwicklung von Mietzinsreduktionen. Mit ihrem derartigen Vorbringen entfernt sich die Bf. von dem der Beurteilung zu Grunde liegenden Sachverhalt.

Mit Schreiben vom 8.5.2019 wurden der Bf. ein Aktenverzeichnis zu RV/2100463/2012 und RR/2100001/2015 sowie Ablichtungen der entsprechenden Ordnungszahlen (OZ.) übermittelt.

Die Anberaumung eines Erörterungstermins gemäß § 269 Abs. 3 BAO erschien insbesondere aus der Vorhaltsbeantwortung vom 11.6.2018 und aus den gestellten weiteren Beweisanträgen zu dem im Revisionsverfahren vom VwGH kaum mehr als in der Wiedergabe der Erwägungen des BFG gestreiften Beschwerdepunktes II. wenig zweckmäßig, da kaum mit einer Beilegung des Rechtsstreits zu rechnen war und unnötige Reisekosten und Zeitaufwand der weit entfernt zu ladenden Personen vermieden werden sollten. Im Übrigen war davon auszugehen, dass die Parteien ihre bisherigen Standpunkte im Wesentlichen beibehalten werden. Abgesehen davon dient ein Erörterungstermin nicht dazu, allfällige mündliche Verhandlungen oder Beschwerdeergänzungen zu substituieren. Auf die Durchführung eines Erörterungstermins besteht nach h.L. kein Rechtsanspruch (Ritz, BAO6, § 269, Rz. 12). Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die verdeckten Ausschüttungen bemessen sich wie folgt:

625	Körperschaftsteuer	2001	2002	2003	2004
		ATS	Euro	Euro	Euro

Tz. 2	unentgeltliche Nutzungsüberlassung	1.162.305,02	85.956,00	87.156,00	88.944,00
Tz. 3	Kostenverrechnung Kfz	13.760,30	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Tz. 4	Forderungsabschreibung	922.971,02	47.051,81	60.327,16	38.891,16
		2.099.036,34	134.007,81	148.483,16	128.835,16

Gewinnermittlung durch Mehr-Weniger-Rechnung

lt. BFG Körperschaftsteuer	2001	2002	2003	2004
	ATS	Euro	Euro	Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bisher)	1.386.822,00	152.165,52	5.753,55	246.245,39
Tz. 5 Sachbezüge Dienstnehmer	-3.440,08	-250,00	-250,00	-250,00
Tz. 6 nichtabzugsfähige Aufwendungen	0,00	0,00	124,00	327,00
Tz. 7 Ergebniszurechnung FG	221.841,63	24.521,99	651,74	40.412,04
Tz. vA Nutzungsüberlassung	1.162.305,02	85.956,00	87.156,00	88.944,00
Kostenverrechnung Kfz.	13.760,30	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Forderungsabschreibung	922.971,02	47.051,81	60.327,16	38.891,16
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (neu)	3.704.259,89	310.445,32	154.762,45	415.569,59

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 4. Juli 2019