

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden VS, die Richterin RI, sowie die fachkundigen LaienrichterInnen LR1 und LR2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerlVertreter, über die Beschwerden vom 23.2.2017 gegen die Bescheide des FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 31. Jänner 2017 betreffend Kapitalertragsteuer 2011, Kapitalertragsteuer 2013, Kapitalertragsteuer 2014, Kapitalertragsteuer 2015, und vom 1.2.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2012, weiters über die Beschwerden vom 2.3.2017 gegen die Bescheide des FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7.2.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2013, vom 10.2.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2014 und Körperschaftsteuer 2015, vom 7.2.2017 betreffend Umsatzsteuer 2012 und Umsatzsteuer 2014, vom 10.2.2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 und Umsatzsteuer 3/2016, Steuernummer BfStNr, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 6.10.2021 in Anwesenheit der Schriftführerin Melanie Bleikolb zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011, 2013, 2014 und 2015 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 sowie betreffend Umsatzsteuer 2012, 2014, 2015 und 3/2016 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine GmbH, die ein Hotel betreibt. Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf. ist Herr ****VornameX** **NachnameA****. Der Gewinn aus diesem Hotelbetrieb wird nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31.3. ermittelt.

Der Alleingesellschafter ****VornameX** **NachnameA**** erwarb mit Kaufvertrag vom 27.4.2011 von dem mit ihm weder verwandten noch verschwägerten Ehepaar ****VornameY** und **VornameZ** **NachnameA**** die Liegenschaft EZ1, KG1 mit dem darauf befindlichen Gebäude StraßePersonalhaus, PLZ1 GemeindeE. Bereits zuvor hatte die Beschwerde führende GmbH einen Teil dieser Liegenschaft im Ausmaß von 1.000 m² von den genannten Veräußerern der Liegenschaft gepachtet und darauf einen Parkplatz errichtet. Im Zuge dessen wurde der Bf. auch das Vorkaufsrecht an dieser Fläche eingeräumt, welches die Bf. aber in der Folge nicht wahrnahm. Die Bf. nahm ab Sommer 2011 Investitionen auf dieser Liegenschaft (Gebäude) von insgesamt netto rund 154.318,78 EURO vor und nutzte im Rahmen eines Mietverhältnisses zu einem Mietzins von 25.000,00 EURO pro Jahr das Gebäude als Personalhaus und weiterhin den Parkplatz für ihren Hotelbetrieb. Mit Kaufvertrag vom 15.10.2012 erwarb der Alleingesellschafter von Herrn ch OS die Liegenschaft StraßeAlmhaus, EZ2, KG2 (Almhaus), welche der Alleingesellschafter Herr ****NachnameA**** der Bf. zur Nutzung im Rahmen des Hotelbetriebes (Ferienwohnungen) gegen eine Miete von 1.000,00 EURO pro Jahr überließ. Ab dem Jahr 2014 wurden im Auftrag und auf Rechnung der Bf. umfangreiche Planungsarbeiten für den Umbau des auf dieser Liegenschaft befindlichen Gebäudes begonnen. Die Umbaukosten betrugen im Streitzeitraum netto 4.324,95 EURO (2014), 36.027,85 EURO (2015) und 10.334,32 EURO (2016).

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist nun strittig, ob diese Investitionen eine verdeckte Ausschüttung an den Alleingesellschafter darstellen oder nicht. Weiters steht in Streit, ob die laufende Miete für das Almhaus eine verdeckte Ausschüttung darstellt.

Im Jahr 2016 fand bei der Bf. eine **Außenprüfung** gemäß § 150 BAO betreffend die Jahre 2011 bis 2015 statt. Im Bericht vom 31.1.2017 über das Ergebnis dieser Außenprüfung ist unter der Tz 2 („Personalhaus“) und der Tz 3 („Almhaus“) im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

Zu Tz 2 Personalhaus:

Mit Kaufvertrag vom 27.4.2011 habe der Alleingesellschafter ****VornameX** **NachnameA**** die Liegenschaft EZ1, KG1 mit dem darauf befindlichen Gebäude StraßePersonalhaus, PLZ1 GemeindeE erworben. Der Kaufpreis habe 500.000,00 EURO betragen, wobei laut Vertrag

70.000,00 EURO für das Gebäude, 7.200,00 EURO für die Einrichtung und 422.800,00 EURO für den Grund und Boden veranschlagt worden seien. Dieses Grundstück sei nach Aussage des Alleingesellschafters in den letzten 15 Jahren privat und davor als Frühstückspension genutzt worden. Das in einfacher Ausführung errichtete zweigeschossige Gebäude sei unterkellert und auf Grund der jahrelangen Leerstehung sanierungsbedürftig. Das Areal befinde sich in unmittelbarer Seenähe und habe eine Fläche von 2.562 m². Die Bf. habe diese Liegenschaft vom Alleingesellschafter zum Zwecke der Nutzung als Personalunterkunft und als Parkplatz gemietet.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens habe Herr **VornameX** **NachnameA** mitgeteilt, dass hinsichtlich des Mietverhältnisses keine schriftliche Vereinbarung existiere und die Miete mündlich vereinbart worden sei. Am 14.11.2016 sei der Bp. nachträglich ein schriftliches Anbot auf Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages datiert mit Mai 2011 vorgelegt worden. Darin sei festgelegt worden: Mietdauer auf unbestimmte Zeit, Beginn 1.5.2011; Kündigungsverzicht des Vermieters auf die Dauer von 10 Jahren; Verwendungszweck ausschließlich für geschäftliche Zwecke, insbesondere als Mitarbeiterhaus; Fälligkeit des Mietzinses jeweils am 31.12. jeden Jahres; Berechnung Wertsicherung VPI 2010 Wert Mai 2011 5% Toleranz; Betriebskosten werden vom Mieter getragen; Pflichten des Mieters: sämtliche Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen (Investitionen) des Mieters am Mietgegenstand müssen vom Vermieter genehmigt werden und gehen am Ende des Mietvertrages entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über.

Weiters sei festgelegt, dass das Anbot als vom Vermieter vollumfänglich angenommen gelte, wenn der Mieter den Betrag von 25.000,00 EURO auf das Konto des Vermieters einbezahlt habe. Die Einzahlung der ersten Miete sei am 28.12.2011 im Betrag von 16.666,67 EURO erfolgt. Im Feber 2014 sei die 5%-Toleranzgrenze überschritten und bis dato nicht weiterverrechnet worden. Eine Verpflichtung zur Übernahme von Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen sei dem Mietanbot nicht zu entnehmen.

Unmittelbar nach dem Erwerb sei die Liegenschaft ab den Sommermonaten 2011 von der Bf. zum Zwecke der Nutzung als Mitarbeiterhaus saniert und die Gesamtkosten von 154.318,78 EURO als bauliche Investitionen in fremde Gebäude in der Bilanz ausgewiesen und die Abschreibung auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren geltend gemacht worden (Afa-Beginn Wirtschaftsjahr 2012). Gewährte Investitionszuschüsse von 9.100,00 EURO im Wirtschaftsjahr 2013 und von 14.200,00 EURO im Wirtschaftsjahr 2014 seien als Bewertungsreserve bilanziert und auf die Laufzeit der Mieterinvestition verteilt gewinnerhöhend erfasst worden. Die auf die Sanierungskosten entfallenden Vorsteuern von 29.772,99 EURO seien in Abzug gebracht worden.

Die Bf. habe mit Bestandsvertrag vom 30.7.2007 bereits eine Teilfläche der Liegenschaft StraßePersonalhaus, PLZ1 GemeindeE im Ausmaß von 1.000 m² um einen jährlichen

Bestandzins von netto 4.000,00 EURO zum Zwecke der Errichtung eines Parkplatzes gepachtet, diese Fläche in der Folge als Parkplatz adaptiert und als solche genutzt. Dieses Bestandsverhältnis sei auf unbestimmte Zeit mit einer jährlichen Kündigungsmöglichkeit abgeschlossen worden, wobei die Verpächter ****VornameY**** und ****VornameZ**** ****NachnameA**** einem zweijährigen Kündigungsverzicht zustimmten. Für den Fall der Beendigung des Pachtverhältnisses sei die Rekultivierung (Urzustand Wiese) vereinbart worden. Im genannten Bestandvertrag sei für die vertragsgegenständliche Fläche ohne weitere Gegenleistung das grundbücherlich sicherzustellende Vorkaufsrecht zugunsten der Bf. eingeräumt worden.

Rechtlich ergebe sich daraus Folgendes:

Durch die Mietzahlung sei ein mündlicher Mietvertrag zustande gekommen, es mangle aber an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Denn es seien wesentliche Vertragsbestandteile hinsichtlich der von der Bf. vorgenommenen Investitionen (Art, Umfang, Höhe, Gegenrechnung) und deren Schicksal (Entschädigungen bzw. Ersatzansprüche) nicht enthalten und sei auch nach Sanierung eine solche zusätzliche Vereinbarung nicht getroffen worden. Eine Vereinbarung, ob die Bf. zu den Investitionen berechtigt oder verpflichtet sei, fehle gänzlich. Vielmehr sei der entschädigungslose Übergang sämtlicher Investitionen des Mieters am Mietgegenstand am Ende des Mietvertrages in das Eigentum des Vermieters vereinbart worden. Zivilrechtlich erwerbe der Alleingesellschafter Eigentum an diesen Investitionen. Die Bf. müsse bei dieser Vertragsgestaltung damit rechnen, dass unter Umständen ihre Investitionen verloren gingen.

Die Mietvereinbarung sei auch nicht fremdüblich. Im Mietanbot vom Mai 2011 sei eine Miete von 25.000,00 EURO netto vereinbart worden, welche zum damaligen Zeitpunkt vor Durchführung der Investitionen wohl nur das sanierungsbedürftige Gebäude und den Parkplatz betroffen habe können. Die Bf. habe nicht darlegen können, nach welchen Kriterien diese Miete bestimmt wurde. Dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bf., dass die Miete bereits im Hinblick auf die zu tätigenen Investitionen bemessen worden sei und (für das sanierte Gebäude) tatsächlich rund 40.000,00 EURO betrage (Miete plus jährliche Abschreibung der Mieterinvestitionen von rund 15.000,00 EURO), könne von der Bp. nicht nachvollzogen werden, da bei Abschluss des Mietangebotes im Mai 2011 die Höhe der Investition noch nicht bekannt gewesen sei. Angesichts des offenbar desolaten Zustandes des Gebäudes vor der Sanierung könne auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, die Miete sei im Interesse der Bf. niedrig bemessen worden, nicht nachvollzogen werden. Der Einwand, dass eine Fremdanmietung von Personalzimmern für die Bf. wesentlich teurer gekommen wäre (diesbezüglich seien 2 Rechnungen mit einem Mietpreis von 16,00 EURO bzw. 18,00 EURO pro Nacht vorgelegt worden) sei unberechtigt, da es im gegenständlichen Fall um die Anmietung eines gesamten Gebäudes und nicht einzelner Zimmer gehe, und für einzelne Zimmer am Markt pro m² ein höherer Preis verlangt werde als für ein gesamtes Gebäude. Für das

gegenständliche Gebäude habe die Bp. keine Vergleichsobjekte erheben können, weil diesbezüglich kein Mietenmarkt vorhanden sei. Eine von der Bp. durchgeführte Kontrollrechnung habe aber ergeben, dass unter der Annahme einer 50jährigen Nutzungsdauer und eines Liegenschaftszinssatzes von 4,5% auf Basis der Anschaffungskosten zuzüglich der Sanierungskosten von ca. 250.000,00 EURO die vereinbarte Miete von 25.000,00 EURO unter Berücksichtigung der Sanierungskosten annähernd der Renditemiete entspreche. Daraus leite sich die Annahme ab, dass bei Vertragsabschluss im Dezember 2011 von einer Mietzinsvereinbarung für das sanierte Gebäude und die benötigten Parkplatzflächen ausgegangen worden sei. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die Vermietung eine zusätzliche Altersvorsorge für Herrn **NachnameA** sein sollte, bestätige die Vermutung, dass von vornherein die Absicht bestanden habe, dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, indem die Sanierungskosten von der Bf. getragen wurden und der Alleingesellschafter damit die Möglichkeit bekommen habe, Mieteinnahmen für ein saniertes Gebäude lukrieren zu können. Ferner habe die Bf. entschädigungslos auf eine Geltendmachung ihres Vorkaufsrechtes und damit auf die Möglichkeit, das Grundstück selbst zu erwerben, verzichtet. Auch dies sei fremdunüblich.

Im Ergebnis anerkenne die Bp. den mündlich abgeschlossenen Mietvertrag auf Basis des Mietanbotes vom Mai 2011 dem Grunde nach. Nicht anerkannt werde aber die Übernahme der Investitionen durch die Bf.. Diese sei im vorliegenden Mietanbot nicht ausreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen und fehle es dem Mietanbot diesbezüglich auch an einem eindeutigen und klaren Inhalt. Eine derartige nicht ausreichende Konkretisierung der vorzunehmenden Investitionen wäre zwischen Fremden auszuschließen. Die Mieterinvestitionen führten zu einer Vermögensverminderung bei der Bf. und sei der Alleingesellschafter bereichert worden. Damit sei das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung erfüllt. Die Absicht der Vorteilsgewährung ergebe sich schlüssig daraus, dass die Bf. in die Liegenschaft ihres Alleingesellschafters Investitionen getätigt habe, denen kein einem Fremdvergleich standhaltendes Rechtsgeschäft zugrunde gelegen sei und daraus, dass der Alleingesellschafter sehr wohl Kenntnis von der Vornahme der Investitionen der Bf. gehabt habe.

Demzufolge sei die Afa von den Mieterinvestitionen nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen und die Vorsteuern aus den Investitionen nicht abzuziehen. Der Mietaufwand werde als Betriebsausgabe anerkannt. Die Bruttosanierungsaufwendungen abzüglich der Zuschüsse seien der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen.

Zu Tz 3 Almhaus:

Mit Kaufvertrag vom 15.10.2012 habe Herr **VornameX** **NachnameA** die Liegenschaft StraßeAlmhaus, EZ2, KG2 (Wochenendhaus - Fläche 1.112 m²) um den Pauschalkaufpreis von 170.000,00 EURO erworben. Das Grundstück sei mit einer asphaltierten Straße erreichbar, ein

Winterdienst sei von der Mautgesellschaft nicht vorgesehen. Ab dem Jahr 2014 sei im Auftrag der Bf. mit umfangreichen Planungsarbeiten für den Umbau des Gebäudes begonnen worden. Die Umbauarbeiten seien vorwiegend im Wirtschaftsjahr 2016 und im Nachschauzeitraum ab April 2016 ausgeführt worden. Die geplanten Baumaßnahmen hätten die Errichtung von zwei getrennten Komfortwohnungen inklusive Heizung und Stromversorgung, Außensauna mit Teich sowie die Außengestaltung mit Terrassen, Steinschlichtungen und Geräteschuppen umfasst. Der Großteil der Baumaßnahmen sei mittlerweile umgesetzt. Die Nutzung der Wohnungen erfolge durch die Bf. im Rahmen des bereits bestehenden Hotelbetriebes, wobei die Liegenschaft vom Alleingesellschafter an die Bf. vermietet werde. Die Kosten seien in der vorab erstellten Kostenschätzung mit insgesamt 772.800,00 EURO inkl. USt geschätzt worden, wobei nach Auskunft des Alleingesellschafters mit dem Anfall zusätzlicher Kosten zu rechnen gewesen wäre. Der Umbau im Innenbereich sei mit der Baumitteilung vom 1.3.2016 bei der Gemeinde angezeigt worden. Für die Errichtung einer Steinschlichtung und eines Carportes mit Technikraum sei eine Baubewilligung am 22.8.2016 erteilt worden. Sowohl die Baumitteilung, die Baugenehmigung als auch sämtliche Rechnungen lauten auf die Bf..

Im Zuge des Prüfungsverfahrens habe Herr ****VornameX**** ****NachnameA**** mitgeteilt, dass es keine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich des Mietverhältnisses gebe und die Miete lediglich mündlich vereinbart worden sei. Am 14.11.2016 sei ein schriftliches Anbot auf Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages datiert mit Mai 2013 vorgelegt worden. Der Inhalt des Mietanbotes sei folgender: Mietdauer auf unbestimmte Zeit mit Beginn am 1.5.2013; Kündigungsverzicht des Vermieters auf die Dauer von 33 Jahren; Verwendungszweck ausschließlich geschäftliche Zwecke insbesondere zur Nutzung als Gästeunterkunft; Mietentgelt netto 1.000,00 EURO jährlich zuzüglich gesetzlicher USt wertgesichert; Fälligkeit Mietzins jeweils am 31.12. jeden Jahres; Berechnung Wertsicherung VPI 2010 Wert Mai 2013 mit 5% Toleranz; Betriebskosten werden vom Mieter getragen; Pflichten des Mieters: sämtliche Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen (Investitionen) des Mieters am Mietgegenstand müssen vom Vermieter genehmigt werden und gehen am Ende des Mietvertrages entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über. Das Mietanbot gelte dann vom Vermieter als angenommen, wenn der Mieter den Betrag von 1.000,00 EURO auf das Konto des Vermieters einbezahlt habe. Die erste Einzahlung der Miete sei am 15.12.2013 erfolgt, womit der Mietvertrag zustande gekommen sei. Bei der Dauer des Kündigungsverzichtes habe sich die Bf. an der Bestimmung des § 8 Abs. 1 EStG orientiert. Die Umbaukosten seien in den Wirtschaftsjahren 2014 (4.324,95 EURO), 2015 (36.027,85 EURO) und 2016 (10.334,32 EURO) als Anlagen im Bau bilanziert und die damit in Zusammenhang stehenden an die Bf. fakturierten Umsatzsteuern in Abzug gebracht worden.

Rechtlich ergebe sich daraus Folgendes:

Zunächst werde auf die Ausführungen zu Tz 2 verwiesen und noch ergänzend ausgeführt: Die Miete in Höhe von 1.000,00 EURO netto jährlich könne nur das Almhaus im Zustand vor der

Sanierung betreffen. Eine schlüssige Darstellung der Ermittlung der Höhe dieser Miete habe nicht vorgelegt werden können. Der steuerliche Vertreter habe dazu erklärt, dass es sich letztendlich um eine Anerkennungsmiete bzw. symbolische Miete handle. Der auf Basis des Mietanbotes vom Mai 2013 mündlich abgeschlossene Mietvertrag sei nicht fremdüblich, da bereits auf Grund der Höhe der vereinbarten Miete von 1.000,00 EURO jährlich für eine Liegenschaft mit Anschaffungswert von 170.000,00 EURO ersichtlich sei, dass hier nicht Maßstäbe herangezogen worden seien, wie sie unter Fremden gelten würden. Der Ansatz einer symbolischen Miete führe zu dem Schluss, dass es sich hierbei um eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung handle. Demzufolge würde die gezahlte Miete nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden und stelle diese in den Jahren des Zuflusses eine verdeckte Ausschüttung dar.

Unter fremden Vertragspartnern wäre jedenfalls eine detaillierte vertragliche Vereinbarung hinsichtlich des Schicksals der Investitionen (Ablöse bzw. Entschädigungsanspruch) und einer eventuellen Gegenrechnung mit einer fremdüblichen Miete (Höhe, Dauer) getroffen und genaue Berechnungen hinsichtlich der Dauer der Amortisation (auch im Hinblick auf die Dauer des Kündigungsverzichtes) solcher Aufwendungen getroffen worden. Auch gebe es keine Vereinbarungen, ob die Investitionen freiwillig oder verpflichtend zu erfolgen hätten. Der vorliegende Mietvertrag sei weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen noch habe er einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt und wäre auch zwischen Fremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Die Investitionen führten zu einer Vermögensverminderung bei der Bf. und sei der Alleingesellschafter durch diese bereichert worden. Damit sei das objektive Tatbild einer verdeckten Ausschüttung erfüllt. Die Absicht der Vorteilsgewährung ergebe sich schlüssig daraus, dass die Bf. in die Liegenschaft ihres Alleingesellschafters Investitionen getätigt habe, denen kein einem Fremdvergleich standhaltendes Rechtsgeschäft zugrunde gelegen sei und daraus, dass der Alleingesellschafter sehr wohl Kenntnis von der Vornahme der Investitionen der Bf. gehabt habe.

Die Bruttoinvestitionskosten seien daher der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen und seien die entsprechenden der Bf. in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ entsprechende **Abgaben- und Haftungsbescheide**.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. in jeweils gesonderten Schriftsätzen vom 23.2. bzw. 2.3.2017 **Beschwerden**, in denen sie sich gegen den Ansatz von verdeckten Ausschüttungen wandte.

Zum Personalhaus führte die Bf. im Wesentlichen Folgendes aus:

Das Finanzamt begründe die verdeckte Ausschüttung der Mieterinvestitionen im Wesentlichen damit, dass der Mietvertrag nicht fremdüblich sei, denn kein Mieter würde unter denselben Bedingungen diese hohen Mieterinvestitionen tätigen, ohne eine entsprechende Absicherung bei Auflösung des Mietverhältnisses zu haben.

Die Bf. trage insgesamt einen jährlichen Aufwand von 38.102,00 EURO für die Bereitstellung der betreffenden Liegenschaft zur Nutzung (25.000,00 EURO Mietentgelt plus rund 15.432,00 EURO Abschreibung minus Zuschuss 2.330,00 EURO). Die Mieterinvestitionen im Betrag von 154.318,78 EURO würden auf 10 Jahre verteilt, wobei die Mietdauer durch den Kündigungsverzicht des Vermieters auf mindestens 10 Jahre garantiert sei, wenngleich tatsächlich von einer wesentlich längeren Mietdauer auszugehen sei. In dem Betrag von rund 38.000,00 EURO jährlich sei auch die Miete für den Parkplatz enthalten. Der betreffende Parkplatz sei bereits vorher ab dem Jahr 2007 mit Bestandvertrag um 4.000,00 EURO jährlich von den Voreigentümern als Fläche angemietet worden. Diesbezüglich sei der Fremdvergleich tatsächlich erfüllt, sodass in der Folge zu prüfen sei, ob der jährliche Betrag von rund 34.000,00 EURO für die Bereitstellung des Gebäudes zur Nutzung einem Fremdvergleich standhalte.

Die Bf. nutze das betreffende Gebäude vor allem für Personalunterkünfte und den Keller als Lagerraum. Auf Grund der unmittelbaren Nähe zum Hotel sei die Liegenschaft für die Bf. von ganz besonderem Wert. Durch die Auslagerung der Personalzimmer in die Liegenschaft StraßePersonalhaus seien bestimmte Investitionen im Hotel erst möglich. In dem Gebäude seien in 14 Zimmern durchschnittlich 18 Mitarbeiter untergebracht. Die Nutzfläche des Gebäudes betrage ohne Keller rund 500 m² (je Stockwerk ca. 250 m²). Gemäß Recherche im Internet würden im Raum GemeindeE bei vergleichbarer guter Lage und Qualität Mieten mit ca. 10,00 EURO pro m² angeboten. Dies liege deutlich über dem diesbezüglichen Aufwand der Bf., wobei die Nutzung des Kellers noch gar nicht berücksichtigt sei. Weiters werden 2 Monatsrechnungen von Mitarbeiterzimmern aus dem Jahr 2010 vorgelegt, aus denen klar ersichtlich sei, dass der Aufwand der Bf. gegenüber Fremden deutlich höher ausgefallen sei.

Aus der Vermietung der Liegenschaft StraßePersonalhaus sei weder für Herrn ****VornameX**** ****NachnameA**** ein steuerlicher Vorteil noch bei der Bf. eine Vermögensminderung erkennbar. Die Mieterinvestitionen abzüglich der Zuschüsse in Höhe von 131.018,78 EURO würden auf 10 Jahre verteilt und seien durch den Kündigungsverzicht des Vermieters mindestens 10 Jahre garantiert, wobei die Liegenschaft von der Bf. bereits fast 6 Jahre genutzt werde und auch weiter genutzt werden werde. Auch seien Mieterinvestitionen nach den Einkommensteuerrichtlinien Rz 6406 ohnehin erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses

beim Vermieter zu erfassen. Eine verdeckte Ausschüttung, wie vom Finanzamt angenommen, würde im Ergebnis zu einer deutlich zu günstigen Anmietung des betreffenden Objektes für die Bf. und damit zu einer erzwungenen Bereicherung der Bf. zu Lasten des Herrn **VornameX** **NachnameA** führen.

Zu keiner Zeit sei sich Herr **VornameX** **NachnameA** persönlich bewusst gewesen, dass er die Bf. durch die Vermietung der Liegenschaft StraßePersonalhaus schädige und sich dabei rechtswidrig bereichere. Herr **VornameX** **NachnameA** bewaise durch seine Unternehmensführung und auch sein Verhalten als Gesellschafter, dass sein Interesse primär der Stärkung der Bf. gelte. Als Beleg könnten dafür dienen: Eine Eigenkapitalquote von 50%, eine Forderung des Herrn **VornameX** **NachnameA** gegenüber der Bf. von über 400.000,00 EURO und ausschüttungsfähige Bilanzgewinne von über 4 Mio. EURO, davon gemäß Evidenzkonto über 3 Mio. EURO steuerfrei rückzahlbar gemäß § 4 Abs. 12 EStG.

Es sei daher unverständlich, wenn ein Zufluss der Mieterinvestition in voller Höhe beim Alleingesellschafter unterstellt werde, obwohl zu Prüfungsbeginn die Bf. bereits 5 Jahre die Mieterinvestitionen genutzt habe und Herr **VornameX** **NachnameA** von der Nutzung ausgeschlossen gewesen sei und auch bleibe. Die Wertminderung der Mieterinvestition würde dann zu Lasten von Herrn **VornameX** **NachnameA** gehen, während die Bf. den vollen Nutzen aus der Mieterinvestition ohne Gegenleistung ziehen würde. Für Herrn **VornameX** **NachnameA** wäre ein Zufluss der Mieterinvestition bei ihm nur dann nachvollziehbar, wenn er auch den Nutzen daraus gehabt hätte oder später, aber nur, falls er tatsächlich daraus einen bewertbaren Vorteil erzielte.

Zum Almhaus führte die Bf. im Wesentlichen Folgendes aus:

Die verdeckte Ausschüttung bezüglich der Miete werde vom Finanzamt damit begründet, dass es sich um eine rechtsgrundlose Zahlung handle. Die verdeckte Ausschüttung bezüglich der Mieterinvestitionen werde damit begründet, dass der Vertrag nicht fremdüblich sei, denn kein Mieter würde unter denselben Bedingungen diese hohen Mieterinvestitionen tätigen, ohne eine entsprechende Absicherung bei Auflösung des Mietverhältnisses zu haben.

Die Bf. habe die Errichtung von 2 Wohneinheiten für Gäste geplant. Hinsichtlich der Miete liege deshalb ein niedriges Entgelt vor, da die Bf. sämtliche für ihren Nutzungsbedarf erforderlichen Aufwendungen selbst zu tragen habe. Es sei jedoch unverständlich, dass das Finanzamt die Höhe der Nutzungseinlage bestimme, indem es die Mietzahlung nicht anerkenne und in eine verdeckte Ausschüttung umdeute. Tatsächlich habe Herr **VornameX** **NachnameA** die betreffende Liegenschaft der Bf. zur Nutzung überlassen und dafür ein, wenn auch nur geringes Entgelt verrechnet. Eine verdeckte Ausschüttung bezüglich der Mieterinvestition könne nicht vorliegen, da weder ein steuerlicher Vorteil für Herrn **VornameX** **NachnameA** noch eine Vermögensminderung bei der Bf. eingetreten sei. Bei der Bf. sei die Investition als Anlage im Bau vorhanden und somit keine Vermögensminderung gegeben. Herr

****VornameX** **NachnameA**** sei von der Nutzung dieses Wertes ausgeschlossen und habe keinen persönlichen Nutzen oder Vorteil. Auf die Ausführungen betreffend das Personalhaus werde verwiesen.

Schließlich werde festgehalten, dass die der Abgabenbehörde bereits bekannte Absicht des Herrn ****VornameX** **NachnameA**** bestehe, die angeführte Liegenschaft bis zum Bilanzstichtag 31.3.2017 an die Bf. zu verkaufen, womit dann die wirklichkeitsfremde Ausschüttungsfiktion der Abgabenbehörde beseitigt würde.

Das Finanzamt wies die Beschwerden mit **Beschwerdevorentscheidungen** als unbegründet ab.

In den ausführlichen Begründungen wurde im Wesentlichen die Argumentation der Betriebsprüfung bestätigt. Bezüglich des Personalhauses wurde zusammengefasst Folgendes festgehalten:

Das mit Mai 2011 datierte Mietanbot von Herrn ****VornameX** **NachnameA**** sei durch die Zahlung der (ersten) Miete durch die Bf. vereinbarungsgemäß angenommen worden und demzufolge sei am 28.11.2011 ein mündlicher Mietvertrag zu den im Anbot definierten Bedingungen zustande gekommen. Eine zusätzliche (schriftliche) Vereinbarung hinsichtlich des Umfanges und des Schicksals der getätigten Investitionen in die Liegenschaft des Alleingesellschafters sei offenbar weder vor der Vornahme der Investitionen noch nach dem Abschluss derselben getroffen worden. Auch über die Möglichkeit der Mieterin, im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung Ersatzansprüche geltend machen zu können, sei nicht abgesprochen worden bzw. hätten keine entsprechenden Vereinbarungen vorgelegt werden können.

Damit fehle es bezüglich der Mieterinvestitionen an einer nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommenen Vereinbarung. Auch mangle es dem Mietanbot diesbezüglich an einem eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, weil darin genau jene wesentlichen Bestandteile hinsichtlich der von der Bf. durchzuführenden Investitionen (Art, Umfang, Höhe, Gegenrechnung) und deren Schicksal (Entschädigungen bzw. Ersatzansprüche) nicht enthalten seien und auch nach Durchführung der Investitionen eine solche Vereinbarung nicht getroffen worden sei. Vielmehr sei der entschädigungslose Übergang sämtlicher Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen des Mieters am Mietgegenstand am Ende des Mietvertrages in das Eigentum des Vermieters vereinbart worden. Ein Zusatz oder eine nachträgliche Ergänzung, ob die Gesellschaft zur Vornahme von Investitionen berechtigt oder verpflichtet sei oder war, fehle ebenfalls gänzlich. Die Bf. habe damit rechnen müssen, dass unter Umständen sämtliche von ihr getätigten Investitionen wegen des fehlenden Vertragspunktes betreffend Ersatzanspruch verloren sein könnten. Betreffend das Mietanbot, welches mit Zahlung der Miete angenommen worden sei, sei davon auszugehen, dass die

wesentlichen Bestandteile eines Mietvertrages in diesem Anbot enthalten seien (Dauer, Mietzins, Zweck, Zahlungsmodalitäten, Tragung von Betriebskosten, Wertsicherung).

Die Vorgangsweise der Bf. betreffend die Mieterinvestitionen ohne entsprechende Vereinbarung sei auch als fremdunüblich einzustufen. Die Bf. habe zudem nicht darlegen können, wie die Miethöhe von 25.000,00 EURO ermittelt worden sei. Der Vergleich mit fremdangemieteten Zimmern hinde, weil die Miete pro m² für einzelne Zimmer immer höher sein werde als für ein gesamtes Gebäude.

Es sei anzunehmen, dass die Bf. eine Verpflichtung zur Durchführung der Mieterinvestitionen gehabt habe. Die Bf. habe die Mieterinvestitionen tätigen müssen, um die Vermietungsleistung zu erhalten, und damit die geplante Nutzung überhaupt erfolgen habe können. Demzufolge sei die Mieterinvestition beim Vermieter als Einnahme zu erfassen.

Wenn die Bf. davon ausgehe, dass sie (auch ohne schriftliche Vereinbarung) hinreichend über die vorzunehmenden Sanierungsmaßnahmen informiert gewesen sei, könne dies nur unter dem Blickwinkel der Personenidentität zwischen Mieterin und Vermieter gesehen werden. Auch der Hinweis auf die bereits absolvierte Dauer des Mietverhältnisses sei nicht zielführend. Die Argumentation der Bf., dass die Vermietung der Liegenschaft eine zusätzliche Altersvorsorge für den Alleingesellschafter sein sollte, bestätige die Vermutung, dass von vornherein die Absicht bestanden habe, dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden.

Ferner habe die Bf. entschädigungslos auf das bereits grundbücherlich sichergestellte Vorkaufsrecht zugunsten des Alleingesellschafters verzichtet. Auch diese Vorgangsweise erfülle nicht das Kriterium der Fremdüblichkeit, was wiederum den Verdacht erhärte, dass hier grundsätzlich nicht darauf Bedacht genommen worden sei, fremdübliche Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu treffen.

Bezüglich des Almhauses wurde zusammengefasst Folgendes ausgeführt:

Das mit Mai 2013 datierte Mietanbot von Herrn **VornameX** **NachnameA** sei durch die Zahlung der (ersten) Miete durch die Bf. vereinbarungsgemäß angenommen worden und demzufolge sei am 15.12.2013 ein mündlicher Mietvertrag zu den im Anbot definierten Bedingungen zustande gekommen. Eine zusätzliche (schriftliche) Vereinbarung hinsichtlich des Umfangs und des Schicksals der getätigten Investitionen in die Liegenschaft des Alleingesellschafters sei offenbar weder vor der Vornahme der Investitionen noch nach dem Abschluss derselben getroffen worden. Auch über die Möglichkeit der Mieterin, im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung Ersatzansprüche geltend machen zu können, sei nicht abgesprochen worden bzw. hätten keine entsprechenden Vereinbarungen vorgelegt werden können.

Damit fehle es bezüglich der Mieterinvestitionen an einer nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommenen Vereinbarung. Auch mangle es dem Mietanbot diesbezüglich an einem eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, weil darin genau jene wesentlichen Bestandteile hinsichtlich der von der Bf. durchzuführenden Investitionen (Art, Umfang, Höhe, Gegenrechnung) und deren Schicksal (Entschädigungen bzw. Ersatzansprüche) nicht enthalten seien und auch nach Durchführung der Investitionen eine solche Vereinbarung nicht getroffen worden sei. Vielmehr sei der entschädigungslose Übergang sämtlicher Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen des Mieters am Mietgegenstand am Ende des Mietvertrages in das Eigentum des Vermieters vereinbart worden. Ein Zusatz oder eine nachträgliche Ergänzung, ob die Gesellschaft zur Vornahme von Investitionen berechtigt oder verpflichtet sei oder war, fehle ebenfalls gänzlich. Die Bf. habe damit rechnen müssen, dass unter Umständen sämtliche von ihr getätigten Investitionen wegen des fehlenden Vertragspunktes betreffend Ersatzanspruch verloren sein könnten. Betreffend das Mietanbot, welches mit Zahlung der Miete angenommen worden sei, sei davon auszugehen, dass die wesentlichen Bestandteile eines Mietvertrages in diesem Anbot enthalten seien (Dauer, Mietzins, Zweck, Zahlungsmodalitäten, Tragung von Betriebskosten, Wertsicherung).

Die Vorgangsweise der Bf. betreffend die Mieterinvestitionen ohne entsprechende Vereinbarung sei auch als fremdunüblich einzustufen. Die laufende Miete von 1.000,00 EURO jährlich für ein (noch nicht saniertes) Objekt mit einem Anschaffungswert von 170.000,00 EURO sei ebenfalls fremdunüblich. Der steuerliche Vertreter selbst habe von einer „Anerkennungsmiete“ bzw. einer „symbolischen“ Miete gesprochen.

Insbesondere müsse noch darauf hingewiesen werden, dass beim Almhaus insgesamt Investitionen von rund 800.000,00 EURO geplant gewesen seien, und dass daher umso mehr zwischen fremden Vertragspartnern eine detaillierte Vereinbarung über das Schicksal der Investitionen (Ablöse, Entschädigungsansprüche) getroffen und eine genaue Berechnung der Amortisation (auch in Hinblick auf den Kündigungsverzicht) angestellt worden wären.

Die Bf. stellte in der Folge **Vorlageanträge**. Das Finanzamt legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vor. Im entsprechenden **Vorlagebericht** beantragte es, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Mit **Vorhalt** vom 15.4.2021 ersuchte das Gericht die Bf., die den Mietverhältnissen zugrundeliegenden Buchungsbelege vorzulegen. Weiters möge bekannt geben werden, wann die gegenständlichen Mietangebote der Bf. zugegangen, und ob diese in die Geschäftsbücher der Bf. aufgenommen worden seien. Seien die gegenständlichen Mieterinvestitionen von Vermieterseite genehmigt worden? Wie sei der aktuelle Stand der Nutzung des Personalhauses

und des Almhauses? Wie sei der Stand der Umbaumaßnahmen beim Almhaus? Seien schon Gäste beherbergt worden? Habe es auch eine Privatnutzung gegeben?

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte die Bf. mit **Schriftsatz vom 11.5.2021** vor, dass Herr ****VornameX** **NachnameA**** auch heute noch die Liegenschaft StraßePersonalhaus an die Bf. vermiete. Da diese Vermietung günstiger sei als die in der Vergangenheit praktizierte Anmietung von Personalzimmern bei fremden Vermietern, liege ein Vermögensvorteil auf Seiten der Bf. klar auf der Hand. Herr ****VornameX** **NachnameA**** sei 100%-Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der Bf.. Auf Grund der privatrechtlichen Thematik des sogenannten Insichgeschäftes und des klar gegebenen Vorteils für die Bf. sei den formalen Kriterien keine wesentliche Bedeutung beigemessen und der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes als maßgebend betrachtet worden. Bei den Mietanboten handle es sich um eine Dokumentation des gegebenen Sachverhaltes. Die Mieterinvestitionen seien schlüssig genehmigt worden. Die Liegenschaft StraßePersonalhaus werde wie bisher als Parkplatz, für Personalunterkünfte und der Keller als Lager genutzt. Der Mietvertrag sei nach wie vor aufrecht. Wichtige Investitionen seien aufgeschoben worden, weil der Ausgang des Rechtsmittelverfahrens abgewartet werde. Das Almhaus sei auf Grund der Feststellungen der Abgabenbehörde an die Bf. verkauft worden und werde von Gästen genutzt.

Dieser Vorhaltsbeantwortung angeschlossen ist eine Rechnung des Herrn ****VornameX** **NachnameA**** gerichtet an die Bf. vom 20.12.2011, mit der der Bf. eine Miete für das Mitarbeiterhaus für den Zeitraum von Mai bis Dezember 2011 von 16.666,67 EURO vorgeschrieben werde.

Mit **Vorhalt** vom 4.10.2021 brachte das Gericht dem Finanzamt folgende Überlegungen und Berechnungen zur Kenntnis:

Nach den vorgelegten Auszügen des Mietenspiegels ergeben sich für Mietwohnungen im Bezirk Spittal/Drau für die Jahre 2013/2014 folgende Nettomieten pro m² ab 60 m²: Mittlerer Wohnwert: 5,3/5,1, guter Wohnwert: 6,4/6,3, sehr guter Wohnwert: 8,3/7,9.

Bei einem Ansatz von 6,00 EURO/m² würde sich für 500 m² und auf das Jahr gerechnet eine fremdübliche Miete für das Personalhaus von 36.000,00 ergeben. Zieht man davon die Investitions-Afa von rund 15.000,00 ab, dann würde sich für das Gebäude (ohne Parkplatz) eine Nettojahresmiete von 21.000,00 EURO ergeben. Das wäre genau die vereinbarte und bezahlte Miete für die Liegenschaft ohne Parkplatz. Auf Grund der sehr guten Lage am See und der Sanierung könnte man einen Ansatz von 6,00 EURO für nicht zu gering sehen.

Demnach könnte die gegenständliche Miete für das Personalhaus als fremdüblich gesehen werden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte das **Finanzamt** in seiner **Eingabe vom 4.10.2021** im Wesentlichen aus, dass die im Mietenspiegel abgebildeten Durchschnittspreise nicht ohne Korrekturen (Anpassung Mietenspiegel 2013/2014 auf 2011, Mietwohnungen versus Personalzimmer in einem Gebäude) heranzuziehen seien, da sich im dem Gebäude Personalhaus nicht Mietwohnungen befänden, sondern lediglich Personalzimmer (14 Stück) für Zwecke der Personalunterbringung geschaffen worden seien. Vor der Instandsetzung des Gebäudes im Jahr 2011 sei das Gebäude bis 15 Jahre vor dem Erwerb als Frühstückspension und privat genutzt. Deshalb könne nicht der Wohnwert für Mietwohnungen herangezogen werden. Bei einem Investitionsvolumen von € 180.000,- (für Gebäude außen und innen und Außenanlagen) sei davon auszugehen, dass eine zweckmäßige Ausstattung für Personalunterkünfte (Zimmer) geschaffen wurde.

Lt. den Grundinformationsdaten des Finanzamtes scheine das Grundstück als gemischt genutztes Grundstück auf, dass wie folgt genutzt werde (Feststellung 2013): Fläche für Wohnzwecke: 126 m² und Fläche für gewerblich genutzte Zwecke: 226 m²; es ist davon auszugehen, dass jedes Geschoß (EG und 1. OG) eine Fläche von jeweils ca. 175 m² aufweist und auf den Keller die restlichen m² entfallen. Somit könne man für die 350 m² Wohnnutzfläche (14 Personalzimmer inkl. Allgemeinflächen) mit einem Wert von ca. € 5,- rechnen, was einen Mietzins von ca. € 21.000,- ergebe. Der restliche Betrag von € 4.000,- würde die Kellernutzung und die Außenanlagen abdecken.

Die Berechnung für eine Gesamtfläche von 500 m² (inkl. aller Nebenflächen und dem Keller) mit einem Mietzins für Mietwohnungen ergebe hier kein schlüssiges Ergebnis. In der Regel sei die Vermietung eines gesamten Gebäudes auch nicht zu dem Preis möglich, den die Vermietung einzelner Wohnungen in einem Gebäude im Gesamten erbringen könne.

Diese Berechnung könne aber auch nur dann zur Anwendung kommen, wenn es sich um ein benutzbares Gebäude handelt und nicht um ein vernachlässigtes Gebäude mit Fremdenzimmern und einer Privatwohnung, weshalb davon auszugehen sei, dass die Bf. als Mieterin des Gebäudes bei Abschluss der Mietvereinbarung von einem benützbaaren Gebäude ausgegangen ist (kein fremder Mieter würde ein desolates Gebäude mieten, dass er zur Deckung seines Bedarfes nicht nutzen kann und nicht absehbar ist, wie hoch die noch anfallenden und von ihm zu tragenden Kosten für eine Instandsetzung sein werden bzw. ob er im Falle der Auflösung einen Ersatzanspruch haben werde).

Da das Mietanbot über die Investitionen rein gar nichts aussage, der Mietgegenstand lediglich die Liegenschaft benenne und auch keinerlei Vereinbarungen über die Investitionen getroffen

worden seien, sei die gesamte Abwicklung auf erster Stufe als nicht der Angehörigenjudikatur entsprechend eingestuft.

Die Rückrechnung des Mietzinses nach den verfügbaren Flächen habe lediglich der Bestätigung, dass die Mieterin ein saniertes Gebäude für ihren Bedarf der Mitarbeiterunterkünfte gemietet habe, gedient und könne nur schätzungsweise erfolgen.

Die Rekonstruktion der Miethöhe allein (und der im Nachhinein unternommene Versuch einer rechnerischen Ermittlung, für die konkrete Vergleichspreise nicht zur Verfügung stehen) könne mangels konkreter Vereinbarungen zum Mietzins, dem Gebäudezustand und den Investitionen nicht ausschlaggebend für die Feststellung sein, dass keine verdeckte Ausschüttung vorliegt.

Am 6.10.2021 fand die beantragte **mündliche Senatsverhandlung** statt. Dabei gaben die Verhandlungsparteien noch Folgendes zu Protokoll:

*Der steuerliche Vertreter bringt vor wie bisher und ergänzt: Herr **NachnameA** ist ein sehr tüchtiger Unternehmer. Wie schon dargestellt, hat das Unternehmen eine sehr hohe Eigenkapitalquote. Er könnte 3 Mio. steuerfrei aus der GmbH herausnehmen, warum sollte er also es auf eine verdeckte Ausschüttung ankommen lassen, wenn er ganz offiziell 3 Mio. steuerfrei aus der GmbH herausnehmen kann. Herr **NachnameA** hat sich an mich gewendet und gesagt, dass er irgendwann einmal seinen Betrieb an seine Nachfolger übergeben möchte und zwar ohne Verpflichtungen. Sein Gedanke war es, die fraglichen Grundstücke nicht an die GmbH zu verkaufen, sondern zu vermieten. Ich habe diesen Gedanken für sehr gut gehalten, weil sich dadurch eine zusätzliche Altersvorsorge für Herrn **NachnameA** ergeben hätte. Ich bin mit dem späteren Verkauf des Almhauses als Steuerberater eigentlich immer noch nicht einverstanden, weil der Gedanke der Altersvorsorge für mich gut und richtig war.*

*Die Formvoraussetzungen sind zweitrangig. Es stellt sich im Wesentlichen die Frage, wurde die GmbH belastet und der GGF bereichert. Betreffend Personalhaus: Es mussten 18 Mitarbeiter untergebracht werden und zwar möglichst gut, um überhaupt Personal zu bekommen. Die 4.000,00 Euro für die Parkplatzvermietung waren eigentlich zu nieder angesetzt, diese Miete stammt aus dem Jahr 2007 und müsste eigentlich valorisiert werden. Für die Mitarbeiter wären jedenfalls Kosten angefallen. Die frühere Unterbringung verursachte Kosten von 16 Euro pro Person und Nacht. Dabei war nicht immer klar, ob Zimmer verfügbar sind. Auch war Herr **NachnameA** gegenüber den Zimmervermietern in einer schlechten Verhandlungsposition, wenn er diese Zimmer kurzfristig benötigte. In Summe ergeben sich Kosten für eine Mitarbeiterunterbringung außer Haus von rd. € 72.000,00 pro Jahr. Wenn man damit den Aufwand der GmbH mit 34.000 Euro vergleicht, dann sieht man, dass die Unterbringung im Mitarbeiterhaus erheblich günstiger ist. Herr **NachnameA** konnte gar nicht anders als*

Zimmer für sein Personal anmieten. Es ist daher so, dass der GGF die Gesellschaft bereichert. Das Mitarbeiterhaus ist in bester Seelage und liegt auch direkt beim Hotel, was ein erheblicher Vorteil ist. Die Mitarbeiter können zwischendurch immer wieder in die Zimmer gehen und besetzen keine Räume im Hotel. Zum Zeitpunkt der Bp wurde die Mieterinvestition bereits 5 Jahre von der Bf. genutzt. Wie kann man dann auf die Idee kommen, dass die Mieterinvestition dem GGF bereits 2011 zugeflossen ist. Der Verkauf des Almhauses erfolgte aufgrund der Bp. Das FA bewirkt daher privatrechtliche Verfügungen, was unzulässig erscheint. Aus dem Umstand, dass der GGF Mittel in der GmbH belässt (3 Mio.), lässt sich ableiten, dass er subjektiv nicht den Willen hatte das Unternehmen zu belasten. Es liegt daher auch keine Bereicherungsabsicht vor. Das FA spricht davon, dass die Miete zu hoch sei, sagt aber nicht was die richtige Miete wäre. Wenn man mit dem FA von einer verdeckten Ausschüttung ausgeht, dann müsste der GGF diese aber wieder eingelegt haben, weil die GmbH ja die Mieterinvestition ja tatsächlich nutzt. Generell kann man sagen, dass Mieterinvestitionen üblich sind. Durch den Verkauf des Almhauses hat uns bereits die Realität eingeholt. Die Gäste nehmen das Almhaus sehr gut an. Dass man den Vorsteuerabzug aus den Mieterinvestitionen streicht, ist jedenfalls falsch, weil man sich im Unternehmensbereich befindet.

Amtsvertreterin bringt vor wie bisher und ergänzt: Es mag ja sein, dass die Mieterinvestition und die Miete für das Personalhaus fremdüblich erscheint. Im gegenständlichen Fall ist aber die Angehörigenjudikatur anzuwenden. Formvorschriften sind nicht zweitrangig. Im gegenständlichen Fall mangelt es an der Publizität und der Fremdüblichkeit. Es ist unbestritten, dass Herr **NachnameA** ein ausgezeichnete Unternehmer ist, trotzdem kann es eine verdeckte Gewinnausschüttung geben. Was sich später ergeben hat, ist für den gegenständlichen Fall nicht maßgeblich. Es sind nur die Verhältnisse des Prüfungszeitraumes maßgeblich. Das Mietanbot enthält nicht alle notwendigen Regelungen für eine Übernahme der Mieterinvestitionen durch die GmbH. Ohne ausreichende Rechtsgrundlage ist die Übernahme so hoher Mieterinvestitionen nicht fremdüblich. Es liegen auch nicht typische Mieterinvestitionen vor, weil diese von der Art her nicht rücknehmbar sind. Einen Vorteilsausgleich hat die Bf. selbst verneint. Es stellt sich die Frage, hat die GmbH Ansprüche auf diese Mieterinvestition und bleibt diese bei ihr. Diese Frage ist zu verneinen. Wir wissen auch nicht was die angemessene Miete wäre. Wir haben aber auch nur die Mieterinvestition beurteilt. Es soll nicht bestritten werden, dass die Mieterinvestition von der GmbH genutzt wurde. Das FA hat nie gesagt, dass Herr **NachnameA** das Almhaus verkaufen soll. Jedenfalls ist die verdeckte Gewinnausschüttung der Vorjahre mit dem Verkauf nicht sanierbar. Die Bereicherung des GGF ist im Zeitpunkt des Zuflusses der Mieterinvestition zu sehen. Die Investition wächst dem Eigentümer im Zeitpunkt der Investition zu. Die spätere Abnutzung des Vorteils ist hier gleichgültig. Es ist auch von einer Verpflichtung zur Durchführung der Mieterinvestition auszugehen, weil ein für die vereinbarten Zwecke nicht nutzbares Gebäude vermietet wurde und sich daraus eine Verpflichtung zur Sanierung ergibt.

Herr [Alleingesellschafter]: Aufgrund der Ansprüche des Personals wäre eine Nutzung des Mitarbeiterhauses im Zeitpunkt des Kaufes also ohne Mieterinvestition nicht denkbar gewesen. Mit dem Kauf dieser Liegenschaft wurde generell ein Vorteil für das Hotel geschaffen, so konnte z.B. auch das Entree des Hotels verbessert werden. Das Personalhaus besteht aus EG und OG mit jeweils 250m², Keller ist extra. Es gibt für alle Mitarbeiter zugängliche Räume und zwar Küche, Esszimmer, Wohnzimmer, Gang und Lager. Im Keller ist z.B. eine Waschküche. Die Personalzimmer sind etwa 16m² groß mit Balkon, haben einen schönen Holzboden und ein Waschbecken. Die Zimmer haben teilweise Seeblick. Für alle Zimmer gibt es zusammen vier WCs und drei Duschen. Die Zimmer sind Einbett oder Zweibett, werden aber nur einzeln belegt.

Steuerlicher Vertreter: Die Nutzflächenannahme der Behörde lt. E-Mail 4.10.2021 ist falsch.

Amtsvertreterin: Dann habe ich mich wohl geirrt.

Das Finanzamt beantragt Entscheidung wie BVE.

Der steuerliche Vertreter beantragt die Stattgabe der Beschwerden. Es ist zu keiner Bereicherung des GGF gekommen und damit ist eine verdeckte Gewinnausschüttung denkunmöglich, selbst wenn Formalvorschriften nicht eingehalten worden sein sollten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Als verdeckte Ausschüttungen gelten alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung liegenden Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von in ihrer äußeren Erscheinung nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbaren und ihrer Ursache nach in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen liegenden Vermögensvorteilen (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8, Rz 161 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Eine verdeckte Ausschüttung ist bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleichs ausgeschlossen. Ein Vorteilsausgleich liegt vor, wenn dem Vermögensvorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein vom Anteilsinhaber der Körperschaft gewährter Vorteil kompensatorisch gegenübersteht. Es muss eine ausdrückliche (eindeutige) wechselseitige Vereinbarung über den Vorteilsausgleich gegeben sein, die bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegt. Wenn ein von vornherein bestehender innerer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig ist, dann kann aber auch ohne ausdrückliche

schriftliche Vereinbarung ein Vorteilsausgleich bejaht werden. Wenn Leistung und Gegenleistung aus einem Vertrag stammen, ist grundsätzlich ein Ausgleich ohne ausdrückliche Ausgleichsvereinbarung möglich (vgl. Kirchmayr, a.a.O. Rz 206 ff und die dort zitierte Lehre und Rechtsprechung).

Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt. Dabei werden die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen herangezogen. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. Kirchmayr a.a.O. Rz 277 und die dort zitierte Rechtsprechung). Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Sachverhalts- und damit Beweisfrage. Die Finanzbehörden tragen dabei grundsätzlich die Nachweispflicht, dass eine Gestaltung unangemessen ist. Ist eine Gestaltung objektiv unangemessen, kann der Steuerpflichtige durch den Nachweis subjektiver Komponenten die objektive Unangemessenheit widerlegen. Da der Fremdvergleich primär auf Sachverhaltsebene zu lösen ist, ist auf eine einzelfallbezogene Betrachtungsweise abzustellen (vgl. Kirchmayr a.a.O. Rz 279 und die dort zitierte Rechtsprechung). Formalmängel berechtigen nicht dazu, automatisch von einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang auszugehen, sie begründen aber die Vermutung eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorganges und führen zu einer Beweislastumkehr (vgl. Kirchmayr a.a.O. Rz 287f).

Eine verdeckte Ausschüttung erfordert überdies eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des Einzelfalls ergeben kann (Kirchmayr a.a.O. Rz 308 und die dort zitierte Rechtsprechung und Verwaltungspraxis).

Die Kernfrage in den gegenständlichen Beschwerdesachen ist, ob Herrn **VornameX** **NachnameA** als Alleingesellschafter der Bf. durch die Investitionen der Bf. in die von ihr unstrittig genutzten und im Eigentum des Herrn **VornameX** **NachnameA** befindlichen Liegenschaften Personalhaus und Almhaus sowie durch die Vermietung des Almhauses an die Bf. zu einem Jahresmietzins von 1.000,00 EURO pro Jahr im Streitzeitraum ein Vermögensvorteil zugekommen ist, der seine Wurzeln in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung hat, und gegebenenfalls, ob das Wissen und der Wille bestanden, einen solchen Vorteil zuzuwenden.

Unbestritten ist, dass die Mieterinvestitionen von der Bf. wirtschaftlich getragen und genutzt wurden.

Nach Ansicht des Gerichtes steht einer Versteuerung der Mieterinvestitionen als verdeckte Ausschüttungen im Streitzeitraum bereits im Wege, dass die Bf. zur Vornahme dieser Investitionen nicht vertraglich verpflichtet, sondern nur berechtigt war. Bei Mieterinvestitionen fließen die Investitionswerte dem Vermieter nämlich erst mit Beendigung des

Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Investition nur berechtigt ist. Bei einer vertraglichen Verpflichtung des Mieters zur Investition sollen dagegen die Einnahmen mit der Durchführung der Investition zufließen. Ist die Verpflichtung des Mieters nicht erwiesen, kommt eine Versteuerung bei Vornahme der Investition nicht in Betracht (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2021, § 28 Rz 56). Dieser Grundsatz hat auch für verdeckte Ausschüttungen Geltung, zumal es auch dabei um die Frage einer Bereicherung beim Gesellschafter bzw. Vermieter geht.

Der Aktenlage lässt sich eine derartige Verpflichtung nicht entnehmen. Das Finanzamt steht diesbezüglich auf dem Standpunkt, dass es keine Regelungen zwischen der Bf. und ihrem Alleingesellschafter gebe, ob nun eine Berechtigung oder Verpflichtung zur Vornahme der Investitionen für die Bf. bestanden habe (was zu beanstanden sei). Es sei aber anzunehmen, dass die Bf. eine Verpflichtung zur Durchführung der Mieterinvestitionen gehabt habe. Denn die Bf. habe die Mieterinvestitionen tätigen müssen, um die Vermietungsleistung zu erhalten, und damit die geplante Nutzung überhaupt erfolgen habe können. Demzufolge seien die Mieterinvestitionen beim Vermieter als Einnahme zu erfassen.

Dieser Argumentation des Finanzamtes ist aber entgegenzuhalten, dass es bei der Frage des Zuflusses eines allfälligen Vorteiles aus der Vornahme einer Mieterinvestition nur auf eine vertragliche Verpflichtung ankommt und nicht auf eine faktische Notwendigkeit der Investitionen. Wenn keine Regelung getroffen wurde, ob eine Berechtigung oder Verpflichtung zur Vornahme der Investitionen besteht, dann kann eben eine vertragliche Verpflichtung nicht bestanden haben, sondern ist von einer Berechtigung auszugehen.

Aktenkundig ist, dass die Mietverhältnisse während des Streitzeitraumes aufrecht waren und es nicht zu einer Beendigung kam. Demzufolge kann im Streitzeitraum auch nicht von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden.

Aber auch wenn man mit dem Finanzamt von einer Verpflichtung zur Vornahme der Mieterinvestitionen ausgehen wollte, könnte nach Ansicht des Gerichtes in diesen Investitionen betreffend das Personalhaus und das Almhaus keine verdeckten Ausschüttungen gesehen werden.

Zum Personalhaus:

Das Finanzamt geht davon aus, dass bezüglich des Personalhauses zwischen der Beschwerde führenden Gesellschaft und ihrem Gesellschafter durch Zahlung der ersten Miete ein Mietvertrag mit dem Inhalt des Mietanbotes zustande kam. Das Finanzamt bemängelt aber, dass die Vereinbarung bezüglich der Mieterinvestitionen vor dem Hintergrund der Angehörigenjudikatur fremdunüblich und nicht ausreichend klar und eindeutig seien. Das Mietanbot enthalte nicht alle notwendigen Regelungen für eine Übernahme der Mieterinvestitionen durch die Bf.. So sei auch über die Möglichkeit von Seiten der Mieterin im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung Ersatzansprüche geltend machen zu können, nicht

abgesprochen worden. Ein fremder Mieter würde unter denselben Bedingungen die hohen Mieterinvestitionen nicht tätigen, ohne eine entsprechende Absicherung bei Auflösung des Mietverhältnisses zu haben.

Betreffend die Investitionen enthält das vorliegende Mietanbot folgende Regelungen:

V. Pflichten des Mieters

Der Mieter verpflichtet sich während der gesamten Dauer des Mietvertrages den Mietgegenstand in einwandfreiem Zustand zu erhalten.

Sämtliche Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen (Investitionen) des Mieters am Mietgegenstand müssen vom Vermieter genehmigt werden und gehen am Ende des Mietvertrages entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über.

Im Punkt II. des Angebotes betreffend die Mietdauer ist im dritten Absatz ein Kündigungsverzicht des Vermieters wie folgt festgelegt:

Der Vermieter verzichtet bei vertragsgemäßigem Verhalten des Mieters auf die Dauer von 10 Jahren auf das Recht der Kündigung, sodass in diesem Sinne der erste mögliche Kündigungstermin der 31.12.2020 ist.

Nach Ansicht des Gerichtes ist die Mieterin durch den Kündigungsverzicht des Vermieters auf 10 Jahre (der Abnutzungsdauer der Investitionen) soweit abgesichert, dass mit einem entschädigungslosen Übergang werthaltiger Investitionen und damit einem Verlust der Mieterin und einer Bereicherung des Vermieters für den Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses nach 10 Jahren nicht zu rechnen war. Auch wenn mit diesem vereinbarten Kündigungsverzicht das Recht auf eine außerordentliche Kündigung nicht ausgeschlossen worden sein sollte, so ist die Wahrscheinlichkeit einer außerordentlichen Kündigung durch den Vermieter als gering einzustufen, zumal die meisten außerordentlichen Kündigungsgründe (siehe die Aufzählung in § 30 Abs. 2 MRG) auf ein Verhalten (z.B. Vertragsverletzungen) des Mieters zurückgehen und die Bf. an einer vorzeitigen Kündigung aber infolge ihrer Investitionen kein Interesse haben kann und daher trachten wird, solche Fehler zu vermeiden. Angesichts der unbestritten guten Bonität der Bf. (Eigenkapitalquote von mehr als 50%) war es auch wenig wahrscheinlich, dass der außerordentliche Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 1 MRG (Nichtbezahlen der Miete von 25.000,00 EURO pro Jahr) durch wirtschaftliche Schwierigkeiten der Bf. hätte ausgelöst werden können. Der (nicht auf ein Verhalten der Mieterin zurückgehende) Kündigungsgrund des Eigenbedarfes des Vermieters (§ 30 Abs. 2 Z 8 – 11 MRG) wird von der Rechtsprechung so ausgelegt, dass er praktisch kaum je schlagend wird (vgl. Riss/Fidler in Rainer, Miet- und WohnR Kap. 4.3.2.10 (Stand 1.5.2015, rdb.at). Tatsächlich ist zwischenzeitig die Kündigungsverzichtszeit und Nutzungsdauer abgelaufen und das Mietverhältnis weiter aufrecht. Auch zwischen Fremden wäre unter den gegebenen

Umständen eine Mieterinvestitionsvereinbarung wie die gegenständliche kombiniert mit einem Kündigungsverzicht auf die Nutzungsdauer der Investition denkbar.

Beurteilt man das Mietverhältnis betreffend das Personalhaus nach den Mietrechtsgesetzen, dann ergibt sich, dass in den Geltungsbereich des MRG fallende Geschäftsräumlichkeiten einem besonderen Kündigungsschutz unterliegen, der dem vertraglich festgelegten Kündigungsverzicht vergleichbar ist. In diesem Fall wäre also die Mieterin mit ihren Mieterinvestitionen wiederum geschützt und daher bei der gegebenen Interessenslage der Mieterin ein entschädigungsloser Übergang noch werthaltiger Investitionen an den Vermieter sehr unwahrscheinlich. Im Geltungsbereich des ABGB wiederum stünde der Mieterin zufolge § 1097 ABGB ein Ersatz für die Investitionen (in Höhe des Zeitwertes) bei Beendigung des Mietverhältnisses zu, was eine Bereicherung des Vermieters durch die dann in seinem Eigentum verbleibenden Mieterinvestitionen ausschließt. Vereinbarungen auf Basis der Gesetze müssen immer als fremdüblich gesehen werden.

Das Gericht ist daher der Auffassung, dass sowohl auf Basis der aktenkundigen Mietvereinbarung als auch auf Basis der mietrechtlichen Vorschriften ein Vorteil aus den Mieterinvestitionen betreffend das Personalhaus auf Seiten des Vermieters im Streitzeitraum nicht zu erblicken ist, was der Annahme einer verdeckten Ausschüttung entgegensteht.

Auch vermag das Gericht eine subjektive Absicht auf Zuwendung eines Vorteiles an den Alleingesellschafter nicht zu bejahen. Das Finanzamt führt diesbezüglich an, dass der Alleingesellschafter von den Mieterinvestitionen Kenntnis gehabt habe. Zudem spreche für eine Vorteilsabsicht der erklärte Wille des Alleingesellschafters, sich durch die Vermietung eine Altersvorsorge zu verschaffen. Weder die Kenntnis des Vermieters von den Investitionen noch der Plan einer Altersvorsorge vermögen eine Bereicherungsabsicht hinsichtlich der Mieterinvestitionen auf Seiten der Vermieterin eindeutig zu belegen. Gegen eine Bereicherungsabsicht durch die Mieterinvestitionen spricht hingegen der von der Bf. bzw. ihrem Gesellschafter aufgezeigte Umstand, dass der Gesellschafter die Möglichkeit gehabt hätte und habe, aus der Gesellschaft 3 Mio. EURO steuerfrei zu entnehmen, und es daher einer verdeckten Zuwendung nicht bedurft hätte, um den Gesellschafter zu bereichern.

Die laufende Miete von 25.000,00 EURO pro Jahr für das Personalhaus inklusive Parkplatz (4.000,00 EURO) wurde vom Finanzamt anerkannt und sieht das Gericht keine Veranlassung davon abzuweichen. Die laufende Miete für das Personalhaus alleine von 21.000,00 EURO und die Afa der Mieterinvestitionen von rund 15.000,00 EURO ergibt nun einen Gesamtaufwand der Bf. von rund 36.000,00 EURO für die Nutzung des Personalhauses im Zustand der Sanierung. Diesem Aufwand stellt die Bf. die in den Jahren davor angefallenen Kosten der Unterbringung des Personales in angemieteten Fremdenzimmern in der Umgebung gegenüber. Diese Aufwendungen hätten 16,00 EURO pro Person und Nacht betragen, was sich auf ca. 72.000,00 EURO pro Jahr summiert habe. Demnach hat sich der Aufwand für die

Personalunterbringung durch die Anmietung und die Sanierung des Personalhauses für die Bf. halbiert. Weiters führt die Bf. ins Treffen, dass es durch die Anmietung der Liegenschaft auch zu positiven Nebeneffekten gekommen sei, weil das Personal nun am Betriebsgelände habe untergebracht werden können und der Eingangsbereich des Hotels besser ausgestaltet habe werden können. Dem Finanzamt ist zwar grundsätzlich darin Recht zu geben, dass die Anmietung eines gesamten Gebäudes und die Anmietung einzelner Zimmer von der Miethöhe her nicht vergleichbar sind, doch zeigt die Argumentation der Bf. zumindest, dass der Anmietung des Personalhauses mit der Übernahme von Mieterinvestitionen durch die Bf. wirtschaftliche und betriebliche Überlegungen zu Grunde liegen, was als Indiz gegen eine Zuwendungsabsicht der Bf. an ihren Alleingesellschafter gewertet werden kann.

Schließlich führt die Bf. auch an, dass sich die Liegenschaft mit dem Personalhaus in bester Seelage befinde, und für derartige Liegenschaften Mietpreise von 10,00 EURO pro m² gezahlt würden. Diese Ausführungen sind grundsätzlich nicht von der Hand zu weisen und konnte im Verfahren kein anderer Vergleichs-Mietzins ermittelt werden. Bei einer nunmehr unbestrittenen Nutzfläche von 500 m² (ohne Keller) würde sich schon bei einem Mietzins von 6,00 EURO pro m² eine Miete in Höhe der für das Personalhaus gezahlten Miete inklusive der Afa der Mieterinvestitionen von zusammen 36.000,00 EURO ergeben. Nachvollziehbar ist auch, dass die Lage des Grundstückes in unmittelbarer Nähe zum Hotel für die Bf. einen besonderen Wert darstellen musste, was sich auch zwischen Fremden in der Miethöhe niederschlagen würde. Auch diese Betrachtung spricht gegen eine Absicht der Bf. dem Alleingesellschafter einen Vorteil zu verschaffen.

Das Finanzamt führt weiters an, dass die Bf. ein Vorkaufsrecht auf den Erwerb des Personalhauses gehabt und darauf zugunsten des Alleingeschafters entschädigungslos verzichtet habe. Diesen Umstand wertete das Finanzamt als ein Indiz dafür, dass die Bf. und ihr Alleingesellschafter grundsätzlich auf fremdübliche Bedingungen nicht Bedacht genommen hätten. Nach Ansicht des Gerichtes kann im ablösefreien Nichtausüben des Vorkaufsrechtes aber noch nicht zwingend eine Fremdunüblichkeit gesehen werden. Durch das Vorkaufsrecht war die Bf. in der Lage, sich zu überlegen, ob sie die Liegenschaft selber erwerben oder eben von ihrem (kaufwilligen) Alleingesellschafter mieten solle. Eine derartige Entscheidung zwischen Kauf und Miete eines Wirtschaftsgutes hängt von verschiedenen wirtschaftlichen Faktoren (Finanzierung, Liquidität etc.) ab und hätte eine Entscheidung zugunsten einer Miete auch von einem fremden Vorkaufsberechtigten getroffen werden können. Dass bei dieser Grundsatzentscheidung eine Ablöse des Vorkaufsrechtes in den Hintergrund tritt, wäre auch zwischen Fremden denkbar.

Zum Almhaus:

Auch in diesem Fall geht das Finanzamt davon aus, dass bezüglich des Almhauses zwischen der Beschwerde führenden Gesellschaft und ihrem Gesellschafter durch Zahlung der ersten Miete

ein Mietvertrag mit dem Inhalt des Mietanbotes zustande kam. Das Finanzamt bemängelt aber, dass die Vereinbarung bezüglich der Mieterinvestitionen vor dem Hintergrund der Angehörigenjudikatur fremdunüblich und nicht ausreichend klar und eindeutig seien. Das Mietanbot enthalte nicht alle notwendigen Regelungen für eine Übernahme der Mieterinvestitionen durch die Bf.. So sei auch über die Möglichkeit von Seiten der Mieterin im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung Ersatzansprüche geltend machen zu können, nicht abgesprochen worden. Ein fremder Mieter würde unter denselben Bedingungen die hohen Mieterinvestitionen nicht tätigen, ohne eine entsprechende Absicherung bei Auflösung des Mietverhältnisses zu haben.

Betreffend die Investitionen enthält das vorliegende Mietanbot folgende Regelungen:

V. Pflichten des Mieters

Der Mieter verpflichtet sich während der gesamten Dauer des Mietvertrages den Mietgegenstand in einwandfreiem Zustand zu erhalten.

Sämtliche Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen (Investitionen) des Mieters am Mietgegenstand müssen vom Vermieter genehmigt werden und gehen am Ende des Mietvertrages entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über.

Im Punkt II. des Angebotes betreffend die Mietdauer ist im dritten Absatz ein Kündigungsverzicht des Vermieters wie folgt festgelegt:

Der Vermieter verzichtet bei vertragsgemäßigem Verhalten des Mieters auf die Dauer von 33 Jahren auf das Recht der Kündigung, sodass in diesem Sinne der erste mögliche Kündigungstermin der 31.12.2046 ist.

Wie schon zum Personalhaus ausgeführt, ist die Mieterin durch den Kündigungsverzicht des Vermieters hier auf 33 Jahre (der Nutzungsdauer der Investitionen) soweit abgesichert, dass mit einem entschädigungslosen Übergang werthaltiger Investitionen und damit einem Verlust der Mieterin und einer Bereicherung des Vermieters für den Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses nach 33 Jahren nicht zu rechnen war. Auch wenn mit diesem vereinbarten Kündigungsverzicht das Recht auf eine außerordentliche Kündigung nicht ausgeschlossen worden sein sollte, so ist die Wahrscheinlichkeit einer außerordentlichen Kündigung durch den Vermieter als gering einzustufen, zumal die meisten außerordentlichen Kündigungsgründe (siehe die Aufzählung in § 30 Abs. 2 MRG) auf einem Verhalten (z.B. Vertragsverletzungen) des Mieters beruhen und die Bf. infolge ihrer Investitionen kein Interesse an einer vorzeitigen Kündigung haben kann und daher trachten wird, solche Fehler zu vermeiden. Angesichts der unbestritten guten Bonität der Bf. (Eigenkapitalquote von mehr als 50%) war es auch wenig wahrscheinlich, dass der außerordentliche Kündigungsgrund des § 30 Abs. 2 Z 1 MRG (Nichtbezahlen der Miete von 1.000,00 EURO pro Jahr) durch wirtschaftliche Schwierigkeiten der Bf. hätte ausgelöst werden können. Der (nicht auf ein Verhalten der Mieterin

zurückgehende) Kündigungsgrund des Eigenbedarfes des Vermieters (§ 30 Abs. 2 Z 8 – 11 MRG) wird von der Rechtsprechung so ausgelegt, dass er praktisch kaum je schlagend wird (vgl. Riss/Fidler in Rainer, Miet- und WohnR Kap. 4.3.2.10 (Stand 1.5.2015, rdb.at). Auch zwischen Fremden wäre unter den gegebenen Umständen eine Mieterinvestitionsvereinbarung wie die gegenständliche kombiniert mit einem Kündigungsverzicht auf die Nutzungsdauer der Investition denkbar.

Angemerkt sei noch, dass das Almhaus mittlerweile vom Alleingesellschafter an die Bf. verkauft wurde.

Auch betreffend das Almhaus ergibt eine Beurteilung des Mietverhältnisses nach den Mietrechtsgesetzen, dass in den Geltungsbereich des MRG fallende Geschäftsräumlichkeiten einem besonderen Kündigungsschutz unterliegen, der dem vertraglich festgelegten Kündigungsverzicht vergleichbar ist. In diesem Fall wäre also die Mieterin mit ihren Mieterinvestitionen wiederum geschützt und daher bei der gegebenen Interessenslage der Mieterin ein entschädigungsloser Übergang noch werthaltiger Investitionen an den Vermieter nahezu ausgeschlossen. Im Geltungsbereich des ABGB wiederum stünde der Mieterin zufolge § 1097 ABGB ein Ersatz für die Investitionen (in Höhe des Zeitwertes) bei Beendigung des Mietverhältnisses zu, was eine Bereicherung des Vermieters durch die dann in seinem Eigentum verbleibenden Mieterinvestitionen ausschließt. Vereinbarungen auf Basis der Gesetze müssen immer als fremdüblich gesehen werden.

Das Gericht ist daher der Auffassung, dass sowohl auf Basis der aktenkundigen Mietvereinbarung als auch auf Basis der mietrechtlichen Vorschriften ein Vorteil aus den Mieterinvestitionen betreffend das Almhaus auf Seiten des Vermieters nicht zu erblicken ist, was der Annahme einer verdeckten Ausschüttung entgegensteht.

Auch in diesem Fall vermag das Gericht überdies eine subjektive Absicht auf Zuwendung eines Vorteiles an den Alleingesellschafter nicht zu erkennen. Das Finanzamt führt auch diesbezüglich an, dass der Alleingesellschafter von den Mieterinvestitionen Kenntnis gehabt habe. Zudem spreche für eine Vorteilsabsicht der erklärte Wille des Alleingeschafters, sich durch die Vermietung eine Altersvorsorge zu verschaffen. Weder die Kenntnis des Vermieters von den Investitionen noch der Plan einer Altersvorsorge vermögen eine Bereicherungsabsicht hinsichtlich der Mieterinvestitionen auf Seiten der Vermieterin eindeutig zu belegen. Vielmehr spricht gegen eine Bereicherungsabsicht durch die Mieterinvestitionen auch in diesem Fall der von der Bf. bzw. ihrem Gesellschafter aufgezeigte Umstand, dass der Gesellschafter die Möglichkeit gehabt hätte, aus der Gesellschaft 3 Mio. EURO steuerfrei zu entnehmen, und es daher einer verdeckten Zuwendung nicht bedurft hätte, um den Gesellschafter zu bereichern.

Anzumerken ist hinsichtlich der Mieterinvestitionen im Personalhaus und dem Almhaus noch Folgendes: Sollte sich bei Beendigung des Mietverhältnisses aus den Mieterinvestitionen (allenfalls auch durch Bildung stiller Reserven) für den Vermieter und Eigentümer der

Liegenschaft ein Vorteil ergeben, dann könnte dieser bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Einnahmen angesetzt werden. Bis zu diesem Zeitpunkt erscheint es aber - wie schon ausgeführt - im gegenständlichen Fall auf Grund der unbestrittenen Kostentragung und Nutzung der Mieterinvestitionen durch die Bf. ungerechtfertigt, eine Vorteilszuwendung anzunehmen und aus dem Titel der verdeckten Ausschüttung oder als Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

In diesem Zusammenhang ist auch die Meinung der Bf., dass bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an den Alleingesellschafter in Gestalt der Mieterinvestitionen diese wiederum vom Alleingesellschafter in die Bf. eingelegt worden sein müssten, weil die Bf. die Mieterinvestitionen ja genutzt habe, durchaus zutreffend. Zwar bekäme die Gesellschaft nur die Nutzung der Mieterinvestitionen Jahr für Jahr anteilig eingelegt, doch ergäbe sich auf Dauer ein Ausgleich für die Ausschüttung, der auf ein und demselben Rechtsverhältnis beruhte.

Hinsichtlich des Almhauses sah das Finanzamt auch in der gezahlten Jahresmiete von 1.000,00 EURO eine verdeckte Ausschüttung. Die Miete sei zu gering und nach den Angaben der Bf. auch nur eine „Anerkennungsmiete“. Demnach sei die Zahlung dieser Miete rechtsgrundlos erfolgt. Nach Ansicht des Gerichtes kann durch die Bezahlung einer allenfalls zu geringen Miete seitens der Bf. aber dem Alleingesellschafter kein Vorteil zugewendet worden sein. Noch weniger kann eine Absicht bestanden haben, dies zu tun. Demzufolge kann in dieser Zahlung auch keine verdeckte Ausschüttung liegen. Aber auch wenn man infolge der allenfalls zu geringen Miete die Mietvereinbarung nach der Angehörigenjudikatur steuerlich nicht anerkennen wollte, stünde der Mietzahlung immer noch die Nutzungsüberlassung des (unsanierten) Almhauses gegenüber, welche - weil in einem unmittelbaren kausalen und vertraglichen Zusammenhang mit der Zahlung stehend - als Vorteilsausgleich zu werten wäre.

Wenn das Finanzamt schließlich auch erwähnt, dass die Mietzinse entgegen der Vereinbarung nicht wertangepasst worden seien, dann erscheint dieser Umstand auch nicht geeignet eine Fremdunüblichkeit der Mietverhältnisse widerzuspiegeln. Denn schon der mit dem Ehepaar ****NachnameA**** vereinbarte Pachtzins von 4.000,00 EURO betreffend den Parkplatz auf der Seeliegenschaft wurde trotz einer Wertanpassungsklausel über 5 Jahre hinweg nicht wertangepasst. Das Ehepaar ****NachnameA**** ist aber dem Bf. gegenüber fremd. Es handelt sich hier um eine bloße Namensgleichheit.

Demnach war den Beschwerden Folge zu geben.

Mangels Vorliegens verdeckter Ausschüttungen waren die angefochtenen Haftungsbescheide ersatzlos aufzuheben.

Bezüglich der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer ergeben sich folgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen und Abgaben:

[...]

Unzulässigkeit der 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. Im gegenständlichen Fall erfolgte die Beurteilung der Frage des Vorliegens verdeckter Ausschüttungen auf dem Boden der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zitiert in den angeführten Literaturstellen) und nach den im Einzelfall vorliegenden Umständen. Die Revision war daher für unzulässig zu erklären.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Dezember 2021