

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Scheffelstraße 1, 6900 Bregenz, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 26. August 2013 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 (jeweils vom 19.08.2013), die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 (2009 vom 07.08.2013, 2010 vom 14.08.2013 und 2011 vom 20.08.2013) sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 (jeweils vom 31.07.2013) zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009, 2010 und 2011, die Körperschaftsteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 und 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2009, 2010 und 2011 werden abgeändert.

Der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe/n sind dem am Ende der Entscheidungsgründe dem/n als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig Kiesabbau (nunmehr Holding, Änderung eingetragen im Firmenbuch am 15.06.2019). Gesellschafter-Geschäftsführer ist G. (100 %-Beteiligung). Bei der

Bf. fand eine die Jahre 2009 bis 2011 und den Nachschauzeitraum 6/2011 bis 12/2012 betreffende Betriebsprüfung statt. Im Betriebsprüfungsbericht wurden folgende Feststellungen getroffen (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 31.07.2013):

„Tz 1 Ordnungsmässigkeit

Es wurden formelle Mängel (falsche Kontenbezeichnungen, unzutreffende Buchungstexte – bei vorliegenden Kontrollmitteilungen F1 und F2; Verbuchungen mit falschem Datum, teilweise keine geordnete Verbuchung – bei AR, Auftragsbearbeitungsprogramm Orgamax – verwendet ab Anfang August 2010 - entspricht nicht den Vorgaben der BAO bezüglich elektronischem Radierverbot, eine Einrichtung im Sinne von BAO § 131 Abs 2 u 3 fehlt) und materielle Mängel (nur rechnerisch geführte Kassa, bei der Prüfung der 15 größten Vorsteuern waren bei 8 Rechnungen entweder die Rechnung mangelhaft oder die Verbuchung nicht richtig; Bestandsaufnahmen wurden nicht durchgeführt; Wareneinkäufe waren nicht in der richtigen Periode verbucht, weil teilweise die Abrechnungen durch die Lieferanten verspätet erfolgte und Abgrenzungen auf Grund von Lieferscheinen nicht durchgeführt wurden – betrifft ER F3 vom 16.3.2011, ER F4 vom 3.6.2008 und ER F5 vom 1.2.2011; dabei handelte es sich um mehrere tausend Tonnen Kies; die Aufwandsverrechnungen mit der A. KG wurden äußerst grob durchgeführt – z Bsp Verrechnung des Geschäftsführers im Wirtschaftsjahr 2011 zur Hälfte, im WJ 2010 wurde nichts verrechnet.

Gemäß § 163 BAO sind Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn nicht begründeter Anlass gegeben ist, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Auf Grund der festgestellten formellen und materiellen Mängel kommt vorliegend die Ordnungsmässigkeitsvermutung des § 163 BAO nicht zum Tragen und es liegt ein Fall des § 184 BAO vor.

Die Schätzung erfolgt im ersten Schritt mit den erklärten Bemessungsgrundlagen. Zum Ausgleich von Unsicherheiten werden auf die am meisten gefährdeten Umsätze, das sind jene mit privaten Kunden – Umsatzanteil ca. € 300.000 netto pro Jahr - 2 % Gefährdungszuschlag hinzugerechnet.

...

Tz 2 Betriebsareal B-A

Der 100 % Gesellschafter Geschäftsführer G. der ***Bf1*** erwarb mit Kaufvertrag vom 15.5.2010 das Betriebsareal B-A (***B-A-Adr***) um incl. Nebenkosten € 632.635,35. Vom Gesamtkaufpreis wurden auf das Gebäude aktiviert € 216.836,42. Das Gebäude war in sanierungsbedürftigem Zustand.

Der 100 % Gesellschafter der ***Bf1*** G. ist auch zu 100 % als Kommanditist an der A. KG beteiligt.

Erklärt wurden bisher hinsichtlich Einkünften aus dem Betriebsareal B-A Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2010 und 2011 bei G..

Bis Mitte Juni 2011 wurden Büroräume von der Mutter M. (von G.) der ***Bf1*** und A. KG unentgeltlich im Haus ***Adr*** überlassen. Wegen beengter Platzverhältnisse bei der ***Bf1*** und der A. KG wurde die Gelegenheit zum Ankauf des Betriebsareals B-A durch G. genutzt und an die beiden Gesellschaften zur Nutzung überlassen.

Für die Nutzung des Grundstücks Betriebsareal B-A erfolgten ab August 2010 Bankzahlungen durch die ***Bf1*** und die A. GmbH– jeweils € 2.000 pro Monat mit Buchungstext „Miete Betriebsareal B-A“. Die Höhe der Miete wurde im Betrieb entsprechend eigener Erfahrung festgesetzt. Im Zuge der Prüfung wurde das Nutzungsverhältnis von M. mit jeweils 50 % angegeben. Im Wirtschaftsjahr 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahr mit 31.5.) war das Gebäude für die ***Bf1*** und die A. KG wegen der im ersten Halbjahr begonnenen Sanierung nur eingeschränkt möglich. Nutzbar war das Grundstück in diesem Zeitraum als Abstell- und Lagerplatz. Das Gebäude, insbesondere das Büro, war erst Mitte Juni 2011 voll nutzbar.

Die gesamten Sanierungs- und Umbaukosten betragen gesamt (noch nicht abgeschlossen) netto € 325Tsd und wurden von der ***Bf1*** getragen und bisher als „Adaptierung Betriebsareal B-A“ aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. Für die Sanierungskosten wurden Vorsteuern von der ***Bf1*** geltend gemacht.

Es wurden Erhaltungsaufwendungen auf das bestehende Gebäude getätigt. An- und Zubauten auf das bestehende Gebäude wurden nicht durchgeführt. Hinsichtlich des Büroteils wurde eine grundlegende Sanierung durchgeführt. Im Obergeschoß des Büroteils wurde ein Besprechungszimmer eingerichtet.

Kosten sind angefallen für Architekt (7,6 €Tsd), Dachsanierung (14,3 + 30€Tsd), Fensteraustausch (27,7€Tsd), Innenausbau (47,5€Tsd), Verputz und Dämmung (12,7€Tsd), Elektroinstallationen (25,7€Tsd), Heizungserneuerung (11,7€Tsd), Garagentore (18,7€Tsd), Estricharbeiten(5€Tsd), Fliesenarbeiten (12€Tsd), Stiegen (6,3€Tsd),

Vier bei der ***Bf1*** verbuchte Rechnungen (gesamt € 85.182,05 netto) lauteten auf die A. KG oder auf G.

Bindende, schriftliche Vereinbarungen bezüglich der Nutzungsüberlassung des Betriebsareals B-A an die ***Bf1*** und die A. KG, so ergab die Prüfung, existierten nicht, bzw wurden diese erst im Zuge der Prüfung schriftlich fixiert und rückdatiert. Dass die wesentlichen Vertragsbestandteile (Schicksal von Mieterinvestitionen, Behandlung der

Erhaltungsaufwendungen und Instandhaltungspflichten) zuvor bereits mündlich vereinbart gewesen seien, wurde im Zuge der Prüfung nicht behauptet.

In den vorgelegten, rückdatierten Mietverträgen wurde angegeben: Vereinbart sei die ausschließliche Vermietung des Bestandsobjektes; ein 10jähriger Kündigungsverzicht von Seiten des Vermieters sei vereinbart. Nach Ablauf der 10 Jahre könne der Vermieter auf der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes beharren oder, wenn er darauf verzichte, wären Kostenersätze auf den aktivierten Aufwand der ***Bf1*** abzüglich 3 % Wertminderung pro Jahr durch den Vermieter zu leisten. Vereinbarungen für den Fall der Zahlungsunfähigkeit oder Insolvenz des Vermieters fehlen. Details zur Abgrenzung von laufenden Instandhaltungen und Investitionen, für welche unter Umständen Kostenersätze zu leisten sind, sind in den vorgelegten Verträgen nicht enthalten.

Für die Sanierungskosten wurden von der ***Bf1*** Kredite aufgenommen. Die Laufzeit der Kredite beträgt 10 Jahre. Die Kredite sind mit dem im Eigentum von G. befindlichen Grundstück Betriebsareal B-A grundbücherlich besichert.

Die ***Bf1*** verfügt über ein positives Eigenkapital von € 2 Mio. Die Bonität von G. war durch den Kauf des Betriebsareals (€ 632 Tsd) und dem Bau des Privathauses (2008 Investitionshöhe unbekannt) nicht mehr jene wie vor den Grundstückskäufen.

Das Grundstück „Betriebsareal B-A“ ist als betriebsnotwendiges Vermögen in die Sonderbilanz des G. bei der A. KG aufzunehmen. Die Einkünfte sind somit nicht außerbetriebliche, sondern betriebliche (gewerbliche) Einkünfte bei G..

Aufwendungen für Zu- und Umbauten (nicht Aufwand zur Erhaltung des Bestandsobjektes) auf die Bestandsache, die der Mieter freiwillig (ohne vertragliche Verpflichtung) und im eigenen geschäftlichen Interesse (nicht zugunsten des Eigentümers) tätigt, bleiben bis zur Beendigung des Mietverhältnisses im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters (VwGH 25.10.2006; 2006/15/0152), wenn der Mieter die Investitionen zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153).

Es ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates (GZ. RV/3134-W/02 vom 29.11.2006; Anschaffung von Garagentoren durch die GmbH für vom Alleingesellschafter angemietete Garage) nicht fremdüblich, in eine Liegenschaft eines Dritten zu investieren, ohne schriftliche Mietverträge vor Tätigkeit der Investitionen zu schließen und ohne Vereinbarungen über das Schicksal der Investitionen im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses zu treffen.

Wirtschaftliches Eigentum besteht, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist,

und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann.

Um im vorliegenden Fall wirtschaftliches Eigentum zu begründen, sind bindende schriftliche Vereinbarungen erforderlich, damit entsprechende Rechtswirkungen erzielt werden. Im vorliegenden Fall lagen solche steuerlich anzuerkennenden Vereinbarungen zwischen dem Vermieter G. und den Mietern (**Bf1** und A. KG) nicht vor und die wesentlichen Vertragsbestandteile waren auch sonst nicht nach außen erkennbar und mit genügender Deutlichkeit fixiert. Angesichts des Volumens der Investitionen von ca. € 325.000 hält die vorliegende Gestaltung hinsichtlich der Mieterinvestitionen einem Fremdvergleich nicht stand, weil einander fremd gegenüberstehende Personen vor Durchführung der Investitionen rechtssichere, schriftliche Vereinbarungen treffen würden, insbesondere, wenn sich der Mietgegenstand in sanierungsbedürftigem Zustand befindet und im Zustand im Jahr 2010 überhaupt nur eingeschränkt verwendbar war. Auch profitiert die A. KG von den durchgeführten Sanierungen durch ihre Nutzung, ohne dass hierfür Gegenleistungen ersichtlich sind und einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarungen über die Nutzung des Betriebsareals B-A durch die beiden Gesellschaften **Bf1** und A. KG fehlen. Die positiven, wie negativen Befugnisse, die Ausdruck des Eigentumsrechts sind vorliegend für die **Bf1** nicht (Ausschluss Dritter) oder nur eingeschränkt (Gebrauch) durchsetzbar. Die vorliegende Gestaltung hinsichtlich der Investitionen wird nicht anerkannt, da sie einem Fremdvergleich schon der äußeren Form nach nicht standhält.

Das wirtschaftliche Eigentum an den Investitionen liegt somit nicht bei der **Bf1**, sondern beim zivilrechtlichen Eigentümer der Liegenschaft G..

Die Position „Adaptierung Betriebsareal B-A“ in der Bilanz 31.5.2011 ist bei der **Bf1** mit Null anzusetzen, da wirtschaftliches Eigentum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei der **Bf1** nicht gegeben ist.

Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an den Gesellschafter G. in Höhe der übernommenen Kosten vor.

Als Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung sind neben einer Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person zu Lasten der Körperschaft und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung erforderlich.

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensverminderung bei der Körperschaft voraus, die durch erhöhte Aufwendungen der Körperschaft oder durch das Fehlen von Erträgen der Körperschaft verursacht sein kann.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteils nichts unternimmt um ihn rückgängig zu machen (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Der Gesellschafter G. ist Alleingesellschafter. Die Bereicherung des Gesellschafters ist durch die Übernahme der Kosten für Investitionen im Gebäude Betriebsareal B-A gegeben. Die von der ***Bf1*** für die Liegenschaft des Gesellschafters getätigten Investitionen führten unstreitig zu einer Vermögensminderung bei der ***Bf1*** und es liegt somit das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung vor. Es wurde nicht eingewendet, dass die Investition in die Liegenschaft des Gesellschafters ohne Wissen und Wollen der Gesellschaft erfolgt ist. Die Absicht der Vorteilsgewährung ergibt sich schlüssig daraus, dass die ***Bf1*** in die Liegenschaft ihres geschäftsführenden Alleingesellschafters Investitionen getätigt hat, denen kein einem Fremdvergleich standhaltendes Rechtsgeschäft zugrunde lag.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, die Investitionen wurden durch die ***Bf1*** fremdfinanziert, steht der Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht entgegen, da offene, wie auch verdeckte Ausschüttungen mit Fremdmitteln finanziert werden können. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Investitionen und Krediten ist wohl gegeben, führt aber nicht dazu, dass die durch die ***Bf1*** aufgenommen Kredite in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Gesellschafter G. zugerechnet werden, da die ***Bf1*** aus den Kreditverträgen heraus verpflichtet ist.

Der Vorsteuerabzug für die Sanierungskosten steht der ***Bf1*** nicht zu. Der Vorsteuerabzug steht nur dem wirtschaftlichen Eigentümer zu. Auf Grund der Umsatzsteuersystematik (Unternehmerkette) und Verwaltungsökonomie wird auf die Korrektur bei der Vorsteuer verzichtet. Als Wert der verdeckten Ausschüttung wird der Nettobetrag der Sanierungskosten bis zu den jeweiligen Bilanzstichtagen herangezogen.

...“

2. Das Finanzamt folgte der Ansicht des Betriebsprüfers und erließ entsprechend der vom Prüfer vorgenommenen Feststellungen nach Wiederaufnahme der Verfahren die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 (jeweils vom 19.08.2013), die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 (2009 vom 07.08.2013, 2010 vom 14.08.2013 und 2011 vom 20.08.2013) sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 (jeweils vom 31.07.2013). Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

3. Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011, die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 sowie die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 wurde seitens der Bf. durch ihre steuerliche Vertretung (mit zwei gesonderten Schreiben vom jeweils 26.08.2013) fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben und die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat sowie eine mündliche Verhandlung beantragt.

a) In der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 und die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 wird begründend ausgeführt:

„...“

Zu Tz 1 des Außenprüfungsberichtes – Ordnungsmäßigkeit:

...

Die Buchhaltung des Familienunternehmers wird seit 40 Jahren von Frau M., der Mutter des jetzigen Betriebsinhabers, geführt. Frau M. ist mit den Aufgaben, mit dem Umfang und der technischen Entwicklung gewachsen. Sie hat sich bei dieser Prüfung erwartet, dass die Buchhaltung ohne Beanstandung entspricht.

Beilage: Schreiben von Frau M. vom 19.08.2013 an das Steuerbüro Simma.

Die Fehler, die unterlaufen sind, haben vereinzelt lediglich zu Jahresverschiebungen, letztlich aber nicht zu Abgabenverkürzungen geführt. Sie sind durchaus tolerabel. Manches hätte im Vorfeld aufgeklärt und nachgewiesen werden können, wenn der Prüfer nachgefragt hätte. Der Prüfer war aber augenscheinlich vordergründig darauf aus, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu versagen, um sich den Weg für Zuschätzungen zu ebnen.

Zu Tz 1 des Außenprüfungsberichtes – Zuschätzung:

Der Prüfer hat in den drei geprüften Wirtschaftsjahren 2009, 2010 und 2011 jährlich einen „Gefährdungszuschlag“ von 2% der Umsätze mit Privatkunden vorgenommen.

Die Buchführungsmängel sind nicht so wesentlich, dass sie es rechtfertigen würden, die Buchhaltung zu „verwerfen“. Kalkulationsdifferenzen lagen keine vor. Die vom Prüfer vorgenommene Zuschätzung mit einem Gefährdungszuschlag von 2% auf die laut Prüfer am meisten gefährdeten Umsätze (das sind laut Prüfer jene mit Privatkunden) ist nicht gerechtfertigt.

Eine freie Zuschätzung ohne zureichende Anhaltspunkte ist auf jeden Fall unzulässig. Die Buchführungsmängel haben, mit Ausnahme einzelner Jahresverschiebungen, keine Auswirkungen auf Abgabenverkürzungen. Bei derartigen Fehlern ist es möglich, nach den vorliegenden Unterlagen die Besteuerungsgrundlagen vollständig und korrekt festzustellen.

„... : anders formuliert : formell ordnungsmäßige Bücher und Aufzeichnungen gelten als richtig, solange nicht das Gegenteil nachgewiesen ist. Liegen jedoch formelle Mängel vor, fällt diese gesetzliche Vermutung der ordnungsmäßigen Führung weg. Die richtige Führung der Bücher und Aufzeichnungen ist nun im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen. Das bedeutet nicht, dass an Stelle der Vermutung der richtigen Führung nun die Fehlerhaftigkeit zu vermuten ist. Vielmehr sind alle für die Beurteilung der Richtigkeit relevanten Umstände gleichermaßen zu berücksichtigen. Ergeben sich keine Hinweise auf sachliche Unrichtigkeiten bzw. kann durch geeignete Nachweise belegt werden, dass die Aufzeichnungen - trotz formeller Mängel -- inhaltlich trotzdem richtig sind, werden sie auch weiterhin der Besteuerung zugrunde zu legen sein. Für eine Schätzung - auch „nur“ in Form eines Sicherheitszuschlags - bleibt damit kein Platz.“

(Herbert Houf, persaldo, ÖGWT - Magazin 2/2013, Seite 18f)“

Beantragt wurde, von Zuschätzungen abzusehen und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

b) In der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 wurde begründend zunächst auf das angeschlossene Gutachten von Herrn Univ- Prof. Dr. Reinhold Beiser vom Institut für Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Innsbruck verwiesen. Ergänzend dazu wurden seitens der steuerlichen Vertretung die Beschwerdeausführungen gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 betreffend Ordnungsmäßigkeit (vgl. Tz 1 des Prüfungsberichtes) auszugsweise und wörtlich wiederholend angeführt.

Zur Frage der Zurechnung der Mieterinvestitionen wurde seitens der steuerlichen Vertretung folgende Rechtsansicht dargelegt:

„Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise:

In seinem Außenprüfungsbericht vom 31.07.2013, der als Begründung der angefochtenen Bescheide zitiert wird, schreibt der Prüfer in der Mitte der Seite 5: *„Um im vorliegenden Fall wirtschaftliches Eigentum zu begründen, sind bindende schriftliche Vereinbarungen erforderlich, damit entsprechende Rechtswirkungen erzielt werden.“* Der Prüfer missversteht offenbar die bindende schriftliche Vereinbarung als Tatbestandsvoraussetzung des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieterinvestitionen. Die Kriterien, die der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen judiziert, sind nach der ständigen Rechtsprechung lediglich im Rahmen der Beweiswürdigung anzuwenden. Für die steuerliche Beurteilung und Zurechnung der Mieterinvestitionen ist die tatsächliche Handhabung und Abwicklung maßgeblich und nicht die Bezeichnung oder Gestaltung.

Das Abstellen auf einen bindenden schriftlichen Vertrag als entscheidendes Kriterium für die Anerkennung einer Vereinbarung zwischen einem Alleingesellschafter und seiner Kapitalgesellschaft konterkariert geradezu die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Das ist ein Abstellen auf Formalitäten. Ein „Insichgeschäft“ kann jederzeit einvernehmlich wieder aufgelöst werden. Tipke würde das als sinnentleerte Formenpedanterie bezeichnen (Klaus Tipke, die Steuerrechtsordnung, Seite 1388).

Ein gut beratener Steuerpflichtiger hätte rechtzeitig einen stichhaltigen schriftlichen Vertrag mit den für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geforderten Kriterien auf Hochglanzpapier abgeschlossen und vorgelegt. Die Mieterinvestitionen wären fraglos anerkannt worden. Auf solche Formalitäten abzustellen, ist rechtlich bedenklich und widerspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Entscheidend ist nicht die formelle Gestaltung eines Vertrages sondern dessen tatsächliche Umsetzung. Das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH nicht aus, eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87).

Die Kosten der „Mieterinvestitionen in das Areal B-A“ sollen wirtschaftlich und steuerrechtlich von dem Unternehmen getragen werden, das diese Investitionen nutzt. Das ist zu drei Vierteln die Berufungswerberin, die Fa. ***Bf1***. Die entsprechende Zurechnung kann so bewerkstelligt werden, dass die Nutzerin diese Investitionen als Mieterin selbst tätigt und finanziert, wie es im Anlassfall vorgesehen wurde. Die andere Möglichkeit wäre gewesen, dass der Vermieter G. die Investitionen vorgenommen, finanziert und über die Miete der Mieterin weiterverrechnet hätte. Eine weitere Möglichkeit wäre gewesen, dass der Vermieter die Investitionen getätigt hätte und zur Finanzierung von der Mieterin eine Mietvorauszahlung erhalten hätte.

„Im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit besteht für den Abgabepflichtigen die Möglichkeit, zur Erreichung eines bestimmten wirtschaftlichen Zieles unterschiedliche Wege zu wählen. Solange die gewählte Wege nicht als missbräuchlich oder als Scheinhandlungen zu werten sind, hat ihnen grundsätzlich auch die Besteuerung zu folgen. Ein tatsächlich gewählter und abgabenrechtlich zulässiger Weg kann daher auch nicht im Weg der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in einen anderen Weg umgedeutet werden.“ (VwGH 16.3.1983, 3849/80, 83/13/0025, Slg 5769/F).

Wenn der Vermieter G. die Investitionen selbst getätigt hätte, dann hätte er sie auch selbst finanziert.

...

Besteuerung von Fiktionen:

Im Anlassfall wurde die Abgabepflicht weder umgangen noch gemindert. Mieterinvestitionen sind wirtschaftlich und rechtlich durchaus übliche Gestaltungen. Für die Finanzbehörde besteht daher keine Veranlassung und keine Befugnis, einen anderen wirtschaftlichen Gehalt zu unterstellen, indem die „Mieterinvestitionen“ dem Vermieter zugerechnet werden. Die Unterstellung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist ein Missbrauch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Wenn ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vorliegen würde - was im Anlassfall, wie dargelegt wurde, nicht zutrifft - wären die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (§ 22 Abs.2 BAO). Wenn der Vermieter G. die Investitionen in das Mietobjekt selbst, auf seinen Namen und auf seine Rechnung, gemacht hätte, dann hätte er auch die Finanzierungskredite auf seinen Namen und auf seine Rechnung aufgenommen. Wenn man die Verträge mit den Lieferanten ihm zurechnen wollte, müsste man auch die zwei, speziell für diese Investitionen aufgenommenen Kredite, ihm zurechnen und er hätte diese Kredite zu verzinsen und zurückzuzahlen. Es würde keinen Sinn machen, die Investitionen des Mieters über Kredite der GmbH zu finanzieren. Die Argumentation der Finanzbehörde, die Kredite wären deshalb nicht dem Gesellschafter G. zuzurechnen, weil die GmbH aus den Kreditverträgen heraus verpflichtet sei, ist dürftig, zumal die GmbH aus den Lieferantenverträgen heraus ebenso verpflichtet ist.

Ermittlungsauftrag nach § 115 BAO:

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Dabei ist das Parteihör zu wahren. Ein Neuerungsverbot besteht im Abgabenverfahren im Allgemeinen nicht. Wenn die belangte Behörde für die Anerkennung der Mieterinvestitionen einer vom Vermieter beherrschten GmbH schriftliche Vereinbarungen mit klaren, fremdüblichen Regelungen verlangt, dann müsste sie der Mieterin ermöglichen, zur Klarstellung der gewollten Gestaltung auch noch im nachhinein die entsprechenden Verträge schriftlich abzufassen und beizubringen.

...“

Beantragt wurde, die Mieterinvestitionen der Fa. ***Bf1*** als solche anzuerkennen und die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung läge keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15.12.2015 hat das Finanzamt die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 und gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 15.12.2015 hinsichtlich der Jahre 2009 und 2010 abweisend (Kapitalertragsteuer für 2009 und 2010 unverändert in Höhe von jeweils 1.800,00 Euro) und hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 teilweise stattgebend erledigt (Herabsetzung der Kapitalertragsteuer 2011 statt bisher 21.901,00 Euro auf 11.850,00 Euro; Herabsetzung der Kapitalertragsteuer 2012 statt bisher 42.571,76 Euro auf 21.285,88 Euro).

a) Zur Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 hat das Finanzamt unter Ablehnung der in der Beschwerde aufgezeigten Ansicht auf den Prüfungsbericht (unter Wiedergabe der Tz 1 des Prüfungsberichts zur „Ordnungsmäßigkeit“) hingewiesen (hinsichtlich weiterer Details wird auf die Beschwerdeverentscheidung verwiesen).

b) Zur Beschwerde gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 wurde in der Beschwerdeverentscheidung vom 15.12.2015 nach auszugsweiser Wiedergabe der Ausführungen des Betriebsprüfers im Prüfungsbericht und der Ausführungen der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde unter „Rechtliche Würdigung Betreffend die verdeckte Gewinnausschüttung“ auszugsweise ausgeführt:

„...“

Der genannten VwGH Judikatur folgend wird dem Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend dem Vorliegen der Fremdüblichkeit in gegenständlichem Sachverhalt gefolgt. Dennoch kommt das Finanzamt bei der Zuordnung der Mieterinvestition zum wirtschaftlichen Eigentum der ***Bf1*** zu einem von dem Beschwerdebegehren abweichenden Ergebnis. Begründet wird dies wie folgt:

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, stehen Mieterinvestitionen im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Investitionen hat.

Das wirtschaftliche Eigentum an den getätigten Mieterinvestitionen der GmbH begründend führt die Beschwerdeführerin (im Rahmend des Gutachtens von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser) den Verwaltungsgerichtshof (19.3.2002, 99/14/0286) zitierend aus:

„Aufwendungen für Zu- und Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die vom Mieter in der Regel nicht zugunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden, sind einkommensteuerlich ein beim Mieter selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut (vgl. das Hg. Erkenntnis vom 14. November 1960, 355/57, Slg. Nr. 2327/F). Bereits im Erkenntnis vom 24. April 1996, 94/13/0054, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass nichts anderes gelten kann, wenn der Unternehmer die Liegenschaft, auf der er Um- und Zubauten vorgenommen hat, nicht aufgrund eines Mietverhältnisses, sondern unentgeltlich zur Nutzung überlassen erhalten hat.

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. die bei Ritz BAO-Kommentar², § 24 Tz 3 zitierte hg. Rechtsprechung).

Für die Frage, ob ein vom Nutzungsberechtigten getragener Aufwand zu einem in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehenden und damit in der Bilanz zu aktivierenden Wirtschaftsgut geführt hat, ist nicht von Bedeutung, ob es sich bei diesem Wirtschaftsgut bürgerlich-rechtlich um eine selbständige Sache oder um einen – selbständigen oder unselbständigen – Bestandteil einer solchen handelt. Investitionen des Nutzungsberechtigten, die er im eigenen Interesse getätigt hat, sind im allgemeinen diesem als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 293 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Umstand, ob für die vom Nutzungsberechtigten getätigten Investitionen eine Ablöse vorgesehen ist, ist für deren Beurteilung als Wirtschaftsgut nicht von entscheidender Bedeutung (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 94/13/0054), findet aber im Zusammenhang mit der Frage, wie lange dem Nutzungsberechtigten die Nutzung eingeräumt ist, Berücksichtigung bei der Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer iSd § 7 EStG.“

Auf den gegenständlichen Sachverhalt angewandt kommt die Beschwerdeführerin (bzw. deren Gutachter Univ.-Prof Dr. Reinhold Beiser) zum Ergebnis, dass das wirtschaftliche Eigentum nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und nach der Lehre bei der das Gebäude als Mieterin umbauenden ***Bf1*** liegt. Sie habe als Mieterin das Bauwerk nach ihren betrieblichen Bedürfnissen geplant und auf ihre Kosten umgebaut. Die ***Bf1*** nutze das von ihr errichtete Betriebsgebäude für ihre Betriebliche Tätigkeit. Die tatsächliche Nutzung der Mieterinvestition erfolgt also durch die Mieterin für deren Betriebszwecke.

Auch wenn dem Vorbringen der Beschwerdeführerin bzw. der von ihr zitierten VwGH Judikatur gefolgt wird, übersieht die Beschwerdeführerin die Tatsache, dass sie nicht alleine Nutzerin der

von ihr getätigten Um- und Zubauten (Mieterinvestitionen) ist. Vielmehr nutzt auch die A. KG, an welche der Alleingesellschafter der ***Bf1*** zu 100% als Kommanditist beteiligt ist, Teile des von der ***Bf1*** umgebauten bzw. adaptierten Gebäudes für ihre betriebliche Tätigkeit. Somit hat die ***Bf1*** Aufwendungen für Zu- und Umbauten an einem Gebäude vorgenommen, welches nur zum Teil von ihr benützt wird. Für jenen Teil, der von der A. KG genutzt wird, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die darauf entfallenden „Mieterinvestitionen“ zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen worden sind. Im gegenständlichen Fall kommen somit die für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum erforderlichen positiven und negativen Befugnisse des Eigentumsrechts nicht nur der ***Bf1*** sondern auch der A. KG zu, da das umgebaute Gebäude sowohl der GmbH als auch der KG dient. Solcherart ist aber das wirtschaftliche Eigentum der Beschwerdeführerin und der A. KG gemeinsam, also in einer Art von Miteigentum zuzurechnen, wobei das Verhältnis der Zurechnung nach dem Verhältnis der in einem längeren Zeitraum gegebenen Nutzung des Gebäudes für die beiden genannten Betriebe zu schätzen ist. Im Umfang der Nutzung des Gebäudes durch die KG liegt eine Vorteilszuwendung an eben diese vor. Einen Untermietvertrag oder eine sonstige engere wirtschaftliche Verbindung zwischen den beiden in Rede stehenden Unternehmen besteht aktenkundig nicht.

Entsprechend den Angaben der steuerlichen Vertretung („Das Betriebsareal B-A ist zunächst je zur Hälfte von der ***Bf1*** und der A. KG genutzt worden.“) und von M. (im Rahmen der Prüfung wurde das Nutzungsverhältnis des Gebäudes von M. mit jeweils 50% [GmbH u KG] angegeben [siehe BP Bericht TZ 2 vom 31.07.2013]) wird die Nutzung des Gebäudes der beiden Betriebe im Schätzungswege mit jeweils 50% angenommen. Für dieses Aufteilungsverhältnis spricht auch die gleich hohen Mietzahlungen der ***Bf1*** und der A. KG iHv monatlich € 2.000.-. Der in der Stellungnahme zum BP-Bericht angegebenen Aufteilung der Nutzung von 75% (GmbH) zu 25% (KG) betrifft die gesamte Liegenschaftsnutzung, diesen Angaben wird nach Ansicht des Finanzamtes eine geringere Beweiskraft zuteil als den beiden genannten, zeitlich vorgelagerten Angaben betreffend die Nutzungsaufteilung der Liegenschaft sowie die Nutzungsaufteilung des Gebäudes.

Für den durch die GmbH genutzten Anteil des Gebäudes werden die Mieterinvestitionen als solche anerkannt (vgl. auch das in der Beschwerde angeführte Erkenntnis des VwGH vom 19.03.2002, 99/14/0286), der nicht genutzte Anteil als verdeckte Ausschüttung gewertet. Im Ausmaß des anerkannten wirtschaftlichen Eigentums steht auch die Aufnahme der Mieterinvestition in die Bilanz der GmbH zu.“

Hinsichtlich der abweisenden Beurteilung zum „Gefährdungszuschlag“ wurde in der Beschwerdevorentscheidung vom 15.12.2015 betreffend Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 die gleiche Begründung wie in der (separaten) Beschwerdevorentscheidung vom 15.12.2015 betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 und Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 angeführt (siehe oben Pkt. 4 a).

5. Dagegen brachte der steuerliche Vertreter mit zwei gesonderten Schreiben vom (jeweils) 13.01.2016 einen Vorlageantrag ein.

a) Begründend wurde im Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011 (als „Stellungnahme zu den einzelnen Beanstandungen des Prüfers“) vorgebracht:

„Die bemängelten Buchführungsfehler konnten zum Teil aufgeklärt und berichtigt werden.

Die falschen Kontenbezeichnungen und angeblich unzutreffenden Buchungstexte und Verbuchungen mit falschen Daten haben keine Auswirkungen auf die zahlenmäßige Richtigkeit der Buchhaltung. Sie hätten zudem, wenn der Prüfer das verpflichtend gebotene Parteiengehör wahrgenommen hätte, aufgeklärt werden können.

Die Mängel, die der Prüfer bei acht Rechnungen mit hohen Vorsteuerbeträgen beanstandet hat, haben zahlenmäßig und steuerlich keine Auswirkungen gehabt.

Die Verbuchung von einzelnen Aufwendungen in der falschen Periode - wegen verspäteter Abrechnungen von Lieferanten wurden diese erst im Folgewirtschaftsjahr verbucht - führt bei der Besteuerung einer GmbH zu einem Zinsvorteil des Fiskus.

Aufwandsverrechnungen zwischen der Fa. ***Bf1*** und der Fa. A. KG sind naturgemäß schwierig und aufwendig weil Maschinen, LKW's und Mitarbeiter mitunter je nach Bedarf in der einen oder anderen Gesellschaft eingesetzt werden. Bei Familienbetrieben dieser Größenordnung genaueste gegenseitige Verrechnungen zu verlangen, wie sie bei Konzernunternehmen üblich und machbar sind, ist eine praxisferne, überzogene Forderung. Die gehandhabte „grobe“ Verrechnung muss genügen.

Solange kein überzogenes Geschäftsführerentgelt verrechnet wird, steht es dem Unternehmer frei, auch gar kein GF-Entgelt zu verrechnen, zumal dann, wenn es die wirtschaftlichen Verhältnisse gebieten.

Im Kassabuch waren chronologische Fehler, sachlich sind die Kassabücher aber richtig.

Das Unternehmen hat in den letzten Jahren über keine eigenen Kiesvorkommen verfügt. Der Kies muss zur Gänze zugekauft werden, was bedarfsorientiert praktiziert wird. Das Material ist großteils in den halbfertigen und noch nicht abgerechneten Arbeiten zu dem Bilanzstichtagen erfasst und abgegrenzt.

Zuschätzungen aufgrund formeller Buchführungsmängel sind nur dann gerechtfertigt, wenn es sich um formelle Mängel handelt, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. (§ 184 BAO). Die Fehler, die im Anlassfall unterlaufen

sind, sind nicht so gravierend, dass sie es rechtfertigen würden, die sachliche Richtigkeit der Buchhaltung zu bezweifeln.

Jede Buchführung ist Menschenwerk und damit geradezu notwendig fehlerhaft (vgl. BFH 26.10.1955 BStBl 1956 III 3). Man geht daher davon aus, dass formelle Fehler die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung nur dann ausschließen, wenn die Fehler wesentlich sind (BFH 31.07.1969 BStBl 1970 II 125). Formelle Fehler, die geringfügig sind, die bezüglich der Zahl, des Grundes, der Art und der möglichen Wirkung nicht ins Gewicht fallen (insgesamt nicht wesentlich sind) stören somit nicht das Bild einer formell ordnungsmäßigen Buchführung (vgl. etwa VwGH 11.10.1963, 871/63, VwGH 23.9.1953, 141/51 u. 18.10.1963, 2033/61).

*„Sicherheitszuschläge bei Verletzung von Formvorschriften i. S.v. § 131 BAO werden im Zuge von Außenprüfungen - je nach Finanzamt dem Grunde und der Höhe nach in unterschiedlicher Intensität -- **gerne und schnell** in's Spiel gebracht. Formelle Mängel von Büchern und Aufzeichnungen berechtigen deshalb nur dann zur Festsetzung eines Sicherheitszuschlages, wenn sie derart schwerwiegend sind, dass das Ergebnis der Aufschreibungen nicht mehr glaubwürdig erscheint und folglich die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können. Die Schätzungsbefugnis beruht auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Eine Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlages ist die „Ultima Ratio“, in aller Regel also nicht Hauptthema des ersten Prüfungstages.“* (Dr. Peter Pülzl, Belegaufbewahrungspflicht und Sicherheitszuschlag, SWK-Heft 28, 1.Okt.2009, S 859 ff).

Die Schätzung mittels Sicherheitszuschlages erweist sich deshalb zu Recht als „finale Option zur Ermittlung in Hochrisikofällen, in denen keine brauchbaren Unterlagen vorhanden sind. (Huber, ÖStZ 2008/279,133).

...“

b) Begründend wurde im Vorlageantrag betreffend Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 unter Ablehnung der Beschwerde vorentscheidung vorgebracht:

„... Das „Betriebsareal B-A“ wird höchstens zu einem Viertel von der Fa. A. KG genutzt. Die GmbH & Co KG fährt mit 5 Fahrzeugen ständig für die Fa. F6, Ort1, und für die Fa. F7, Ort2. Bei den Fahrzeugen handelt es sich um LKWs mit Plateauf Aufbau und Ladekränen. Diese Fahrzeuge mit den Kranaufbauten können in den Garagen des "Betriebsareals B-A" gar nicht garagiert werden. Die Garage ist für diese Fahrzeuge zu niedrig. In dieser Garage werden daher nur die LKWs der Fa. ***Bf1*** untergebracht.

Die Fa. A. KG hat in den Prüfungsjahren Jahresumsätze in Höhe von ca. € 1 Million erzielt, die Fa. ***Bf1*** hingegen Jahresumsätze in Höhe von ca. € 3 bis € 4,5 Millionen. Entsprechend

höher ist der Büroaufwand der GmbH. Zudem ist es so, dass die Leistungen der GmbH & Co KG an die Fa. F6 von der Fa. F6 abgerechnet werden (über Gutschriften).

Die Fa. A. KG nutzt die Mieterinvestitionen der GmbH nur in geringfügigen Umsatz.

Nach der Rechtssprechung des VwGH sind Mieterinvestitionen dem wirtschaftlichen Eigentum des investierenden Mieters zuzurechnen. Zur Begründung wird auf das Gutachten von Prof. Beiser vom 08.08.2013 hingewiesen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung **in Höhe auch nur eines Teiles** der Investitionskosten ist rechtlich falsch somit auszuschließen. Die Mitbenutzung durch die GmbH & Co KG ist über die gegenseitige Kostenverrechnung auszugleichen.“

6. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 13.01.2016 wurde dem Bundesfinanzgericht am 27.01.2016 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 27.01.2016).

7. Am 18.11.2021 hat ein Erörterungstermin stattgefunden und wurde darüber eine Niederschrift aufgenommen.

8. Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 22.02.2024 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf. fand eine die Jahre 2009 bis 2011 und den Nachschauzeitraum 6/2011 bis 12/2012 betreffende Betriebsprüfung statt. Vom Betriebsprüfer wurden dabei u.a. Feststellungen hinsichtlich formeller Buchführungsmängel getroffen (vgl. im Detail Tz 1 des Betriebsprüfungsberichts vom 31.07.2013, wiedergegeben unter Pkt. I Verfahrensgang Pkt. 1.). Vom Betriebsprüfer konnten keine Schwarzumsätze festgestellt werden.

Die Bf. ist (nach Änderung des Namens der Firma der Bf., eingetragen im Firmenbuch am 15.06.2019) die ***Bf1*** mit Sitz in der Gemeinde Ort3, deren Geschäftszweig in den streitgegenständlichen Jahren „Kiesabbau“ war (nunmehriger Geschäftszweig ab 15.06.2019 „Holding“). Die Bf. ermittelte den Gewinn in den streitgegenständlichen Jahren nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag: 31.05.). 100%iger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der Bf. ist G.. In den streitgegenständlichen Jahren war G. 100 %iger Kommanditist der A. KG (nunmehr ab 15.06.2019: A1. KG). Komplementär der A. KG ist die A. GmbH (seit 20.12.2000), deren Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer G. ist.

Mit Kaufvertrag vom 15.5.2010 kaufte G. das Betriebsareal B-A incl. Nebenkosten um € 632.635,35. Gegenstand des Kaufvertrages war die kaufgegenständliche Liegenschaft samt

dem darauf befindlichen Gebäude. Das Gebäude wurde einst als Sägewerk genutzt und wurde in renovierungsbedürftigem Zustand durch den 100%igen Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der Bf. G. erworben. Der Gebäudewert wurde mit € 216.836,42, der Grundwert mit € 402.798,93 ermittelt.

Das Betriebsareal B-A wurde vom Käufer G. an die Bf. und an die A. KG zur Nutzung überlassen. Ab August 2010 erfolgten Bankzahlungen der beiden Gesellschaften an G. in Höhe von jeweils € 2.000,00 pro Monat zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (Buchungstext: „Miete Betriebsareal B-A“). Im Jahr 2011 wurden Renovierungs- und Adaptierungsarbeiten am Gebäude durch die Bf. vorgenommen. Im Wirtschaftsjahr 2011 (abweichendes Wirtschaftsjahr mit 31.05.) war das Gebäude für die Bf. und die A. KG wegen der im ersten Halbjahr begonnenen Sanierung nur eingeschränkt möglich. Nutzbar war das Grundstück in diesem Zeitraum als Abstell- und Lagerplatz. Das Gebäude, insbesondere das Büro, war ab Mitte Juni 2011 voll nutzbar.

Nach dem Betriebsprüfungsbericht vom 31.07.2013 wurden die gesamten Sanierungs- und Umbaukosten von der Bf. getragen und „bisher als „Adaptierung Betriebsareal B-A“ aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben.“

Es wurden Erhaltungsaufwendungen auf das bestehende Gebäude getätigt. An- und Zubauten auf das bestehende Gebäude wurden nicht durchgeführt. Hinsichtlich des Büroteils wurde eine grundlegende Sanierung durchgeführt. Im Obergeschoß des Büroteils wurde ein Besprechungszimmer eingerichtet. Im Zusammenhang mit der Sanierung sind u.a. Kosten für den Architekten, Kosten für Dachsanierung, Fensteraustausch, Innenausbau, Verputz und Dämmung, Elektroinstallationen, Heizungserneuerung, Garagentore, Estricharbeiten, Fliesenarbeiten, Stiegen angefallen. Vom Betriebsprüfer wurden die von der Bf. vorgenommenen Investitionen ins Betriebsgebäude (nach teilweiser Korrektur bzw. Abgrenzung der von der Bf. aktivierten Sanierungsaufwendungen) für das Wirtschaftsjahr 2011 mit € 80.403,98 und für das Wirtschaftsjahr 2012 mit € 170.287,05 errechnet (vgl. Seite 6 des Betriebsprüfungsberichts).

Für die Sanierungskosten wurden von der Bf. Kredite aufgenommen und wurden diesbezüglich vom steuerlichen Vertreter zwei Abstattungskreditverträge zwischen der Bf. und der Kreditgeberin Bank1 beigebracht (Abstattungskreditvertrag Konto Nr. xxx vom 08.06.2011; Abstattungskreditvertrag Konto Nr. yyy vom 25.10.2011). Hinsichtlich der Kreditsummen wurde eine Rückzahlung in 120 monatlichen Raten vereinbart. Die Kredite wurden mit dem im Eigentum von G. befindlichen Grundstück Betriebsareal B-A grundbücherlich besichert.

Hinsichtlich der Nutzungsüberlassung des Betriebsareals B-A durch den Eigentümer an die Bf. und an die A. KG lag zum Zeitpunkt des Beginns der Nutzungsüberlassung ein schriftlicher Mietvertrag nicht vor. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden vom steuerlichen Vertreter „Punktationen des Vertrages ... abgefasst und vorgelegt“ („Mietvertrag Abgeschlossen zwischen G. Als Vermieter einerseits und Der ***Bf1*** Als Mieterin andererseits“,

„Mietvertrag Abgeschlossen zwischen G. Als Vermieter einerseits und Der A. KG Als Mieterin andererseits“, jeweils datiert mit 01.08.2010).

Schriftliche oder mündliche Vereinbarungen zwischen der Bf. und der A. KG hinsichtlich der Nutzung der von der Bf. vorgenommenen Investitionen wurden nicht getroffen und wurden diesbezüglich von der A. KG auch keine Zahlungen hinsichtlich der von der Bf. vorgenommenen Investitionen geleistet. Festgestellt wird dazu, dass die Nutzung des Betriebsareals B-A zu 65 % durch die Bf. und zu 35 % durch die A. KG erfolgt.

2. Beweiswürdigung

Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat im übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Feststellungen zu den formellen Buchführungsmängeln ergeben sich aus der durchgeführten Betriebsprüfung. Im Übrigen hat der Prüfer beim Erörterungstermin vom 18.11.2021 angegeben, dass keine Schwarzumsätze festgestellt werden konnten. Die Feststellungen zu den Gesellschafts- und Eigentumsverhältnissen ergeben sich aus den vorliegenden Verfahrensakten und wurden durch Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in das Firmenbuch und Grundbuch bestätigt.

Dass die Bf. die streitgegenständlichen Investitionen vorgenommen und die Kosten dafür mittels Kreditaufnahme getragen hat, ist zwischen der Bf. und dem Finanzamt unstrittig. Ebenso unstrittig ist die betragsmäßige Höhe der Aufwendungen der vom Betriebsprüfer festgestellten und für die Wirtschaftsjahre 2011 und 2012 zu berücksichtigenden Investitionen.

Was die Nutzungsüberlassung des Betriebsareals B-A durch G. an die Bf. und an die A. KG betrifft, ist unstrittig, dass ab August 2010 sowohl von der Bf. als auch von der A. KG monatliche Zahlungen in Höhe von jeweils € 2.000,00 pro Monat zuzüglich 20 % Umsatzsteuer vorgenommen wurden, was auch mittels beigebrachter Bankunterlagen belegt ist.

Dass zum Zeitpunkt des Beginns der Nutzungsüberlassung des Betriebsareals B-A durch den Eigentümer an die Bf. und an die A. KG noch keine schriftlichen Mietverträge vorlagen, ergibt sich aus der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters zur Betriebsprüfungsbesprechung vom 28. Mai 2013 (Schreiben vom 30. Mai 2013). Die Feststellung, dass die A. KG für die durch die Bf. vorgenommenen Investitionen keine Zahlungen leisten musste und auch nicht geleistet hat, ergibt sich daraus, dass diesbezüglich keinerlei gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen und überdies auch von der Bf. nichts anderes behauptet wurde.

Die sachverhaltsmäßige Feststellung dazu, dass die Nutzung des Betriebsareals B-A zu 65 % durch die Bf. und zu 35 % durch die A. KG erfolgt, traf das Bundesfinanzgericht im Schätzungsweg, wobei die Angaben der Buchhalterin, die Mietverträge (Punktationen) bzw. die von der Bf. und der A. KG für die Nutzung zu leistenden Zahlungen und weiters das dazu erstattete Vorbringen des steuerlichen Vertreters berücksichtigt wurden. Hinzuweisen ist zunächst darauf, dass hinsichtlich des prozentuellen Ausmaßes der der Bf. und der A. KG jeweils eingeräumten Nutzungsberechtigung keine schriftlichen Vereinbarungen vorliegen. Diesbezüglich wurden auch in den von der steuerlichen Vertretung bekundeten Mietverträgen bzw. in den im Zuge der Betriebsprüfung abgefassten und vorgelegten „Punktationen des Vertrages“ keine Regelungen getroffen.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 15.12.2015 wird seitens des Finanzamtes unter Hinweis auf die „Angaben der steuerlichen Vertretung („Das Betriebsareal B-A ist zunächst je zur Hälfte von der ***Bf1*** und der A. KG genutzt worden.“) und von M. (im Rahmen der Prüfung wurde das Nutzungsverhältnis des Gebäudes von M. mit jeweils 50% [GmbH u KG] angegeben [siehe BP Bericht TZ 2 vom 31.07.2013])“ das Ausmaß der „Nutzung des Gebäudes der beiden Betriebe im Schätzungswege mit jeweils 50% angenommen. Nach Ansicht des Finanzamtes sprächen für dieses Aufteilungsverhältnis auch die gleich hohen Mietzahlungen. Demgegenüber wird seitens der steuerlichen Vertretung vorgebracht, dass von einer 75%igen Nutzung durch die Bf. und einer 25%igen Nutzung durch die A. KG auszugehen sei. Im Vorlageantrag wurde dazu vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, die „GmbH & Co KG fährt mit 5 Fahrzeugen ständig für die Fa. F6, Ort1, und für die Fa. F7, Ort2. Bei den Fahrzeugen handelt es sich um LKWs mit Plateauaufbau und Ladekränen. Diese Fahrzeuge mit den Kranaufbauten können in den Garagen des "Betriebsareals B-A" gar nicht garagiert werden. Die Garage ist für diese Fahrzeuge zu niedrig. In dieser Garage werden daher nur die LKWs der Fa. ***Bf1*** untergebracht.“ Weiters wurde im Vorlageantrag ausgeführt, dass die A. KG in den Prüfungsjahren Jahresumsätze in Höhe von ca. 25 % der von der Bf. erzielten Jahresumsätze erzielt habe. Entsprechend höher sei der Büroaufwand der Bf. Zudem würden die Leistungen der A. KG an die Fa. F6 von der Fa. F6 mittels Gutschriften abgerechnet werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist, was die Angabe der Buchhalterin M. betrifft, davon auszugehen, dass diese auf Grund ihrer Tätigkeit in der Buchhaltung erfahrungsgemäß mit dem tatsächlich vorliegenden Sachverhalt bestens vertraut sein dürfte. Auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass von einer in der Buchhaltung tätigen Person bei den insgesamt gegebenen Umständen eine prozentgenaue Angabe des Nutzungsverhältnisses wohl nicht vorgenommen werden kann, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts bedenkenfrei anzunehmen, dass die getätigte Angabe nicht im krassen Widerspruch mit dem tatsächlichen Geschehen steht. Ihre diesbezügliche Angabe ist daher durchaus beweiswürdigend zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen ist auch, dass beide nutzungsberechtigten Gesellschaften Mieten in gleicher Höhe zu leisten haben. Was das Vorbringen des steuerlichen Vertreters zu der nicht möglichen Garagierung der Fahrzeuge der A. KG betrifft, wird dies insoweit

relativiert, als die Kosten der Garagentore sich in Höhe von ca. 5 % der gesamten Investitionskosten bewegen (siehe Prüfbericht Tz 2 Seite 4). Jedenfalls nicht von der Hand zu weisen ist der Hinweis des steuerlichen Vertreters auf die höheren Jahresumsätze der Bf. im Vergleich zu den erzielten Jahresumsätzen der A. KG (ca. 25 % im Vergleich zu den Jahresumsätzen der Bf.), was zu einem entsprechend höheren Büroaufwand für die Bf. führe. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist zwar davon auszugehen, dass aus dem aufgezeigten Umsatzverhältnis nicht „1:1“ das tatsächliche Nutzungsverhältnis abgeleitet werden kann, allerdings kann aus diesen Umsatzverhältnissen tendenziell im Sinne des steuerlichen Vertreters ein höherer Büroaufwand für die Bf. abgeleitet werden. Gleiches gilt auch für die vom steuerlichen Vertreter aufgezeigten Abrechnungsmodalitäten mittels Gutschriften. Unter Berücksichtigung dieser Beweismittel und der dazu angestellten Erwägungen gelangt das Bundesfinanzgericht insgesamt zum Ergebnis, dass die Nutzung des Betriebsareals B-A zu 65 % durch die Bf. und zu 35 % durch die A. KG erfolgt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung/Stattgabe)

a) Sicherheitszuschlag

§ 163 BAO lautet:

„§ 163. (1) Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131b entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

(2) Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, liegen insbesondere dann vor, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.“

§ 184 BAO lautet:

„§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Auf Grund der vom Betriebsprüfer getroffenen Feststellungen hinsichtlich formeller Buchführungsmängel (vgl. im Detail Tz 1 des Betriebsprüfungsberichts vom 31.07.2013, wiedergegeben unter Pkt. I Verfahrensgang Pkt. 1.) hat das Finanzamt zum „Ausgleich von Unsicherheiten ... auf die am meisten gefährdeten Umsätze“, das seien nach dem Betriebsprüfungsbericht „jene mit privaten Kunden – Umsatzanteil ca. € 300.000 netto pro Jahr - 2 % Gefährdungszuschlag hinzugerechnet.“

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen, somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl., § 184 Rz 3, unter Hinweis auf zahlreiche Judikatur).

Nach § 184 Abs. 3 BAO ist als Folge formeller Mängel zu schätzen, wenn die Mängel geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach den Ausführungen in der Beschwerde seien die Buchführungsmängel nicht so wesentlich, dass sie es rechtfertigen würden, die Buchhaltung zu „verwerfen“. Kalkulationsdifferenzen lägen keine vor. Die vom Prüfer vorgenommene Zuschätzung mit einem Gefährdungszuschlag von 2% auf die laut Prüfer am meisten gefährdeten Umsätze (das sind laut Prüfer jene mit Privatkunden) sei nicht gerechtfertigt. Eine freie Zuschätzung ohne zureichende Anhaltspunkte sei auf jeden Fall unzulässig. Die Buchführungsmängel hätten, mit Ausnahme einzelner Jahresverschiebungen, keine Auswirkungen auf Abgabenverkürzungen. Bei derartigen Fehlern sei es möglich, nach den vorliegenden Unterlagen die Besteuerungsgrundlagen vollständig und korrekt festzustellen.

Diesen Einwendungen in der Beschwerde wird seitens des Bundesfinanzgerichts gefolgt. Für den vorliegenden Fall gilt vorab die Feststellung, dass bei der vorgenommenen Betriebsprüfung vom Betriebsprüfer keine Schwarzumsätze festgestellt werden konnten. Im Übrigen ist weiters festzustellen, dass Buchführungsmängel im Rahmen der Betriebsprüfung aufgeklärt bzw. zeitlich unrichtig vorgenommene Buchungen (einzelne Jahresverschiebungen) vom Betriebsprüfer korrigiert bzw. richtiggestellt werden konnten. Unter Berücksichtigung der gegebenen Umstände des vorliegenden Falles gelangt das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die vom Prüfer aufgezeigten Mängel nicht von solcher Qualität sind, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Mit dieser Sichtweise steht auch im Einklang, dass beim Erörterungstermin hinsichtlich des Sicherheitszuschlags seitens des Finanzamtes ebenfalls eingeräumt wurde, dass „diesbezüglich ein solcher Ansatz nicht zwingend vorzunehmen sei.“

In diesem Beschwerdepunkt „Sicherheitszuschlag“ war somit der Beschwerde Folge zu geben.

b) verdeckte Ausschüttung (wirtschaftliches Eigentum)

Gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Flexiblen Kapitalgesellschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 genannten Einkünfte.

§ 93 Abs. 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(2) Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. ...“

Zu den "sonstigen Bezügen" im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen insbesondere die verdeckten Ausschüttungen; verdeckte Ausschüttungen gehören somit zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (vgl. zB VwGH 04.02.2009, 2008/15/0167).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt.

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, behauptete Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018, unter Hinweis auf die hg.

Erkenntnisse vom 16. Dezember 2010, 2007/15/0013, und vom 26. April 2012, 2008/15/0315, je mwN).

Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 05.09.2012, 2010/15/0018, unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 8. September 1992, 87/14/0186).

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. VwGH 20.03.2014, 2011/15/0120, unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2008/15/0039).

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 29. April 2010, 2006/15/0153, vom 25. Oktober 2006, 2006/15/0152, und vom 24. Februar 2004, 99/14/0250, zu Recht erkannt hat, stehen Mieterinvestitionen im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er sie bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen darf oder wenn er bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat (vgl. VwGH 20.03.2014, 2011/15/0120).

In den im Zuge der Betriebsprüfung abgefassten „Punktationen des Vertrages“ (Mietvertrag zwischen G. und der Bf.) wird in § 7 (Investitionen von Mieter) folgende Regelung getroffen: „(2) Die Investitionen bleiben für die Dauer des Bestandsverhältnisses im Eigentum der Mieterin. Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der vorherige Zustand auf Kosten der Mieterin wieder herzustellen. Verzichtet der Vermieter auf die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes, so hat die Mieterin Anspruch auf den Restwert der allgemein - d.h. nicht nur für Zwecke der Mieterin nützlichen Bauaufwendungen. Der Restwert ermittelt sich aufgrund einer Abschreibung von 3 % p.a. auf den aktivierten Aufwand der Mieterin.“ Dazu sei angemerkt, dass auch unter Bedachtnahme des Kündigungsverzichts des G. für einen Zeitraum von 10 Jahren laut § 3 der „Punktationen des Vertrages“ es bei wortgetreuer Auslegung dieser Regelung dem Vermieter freistünde, bei Beendigung des Mietvertrags die Verfügungsgewalt über die Mieterinvestitionen kostenlos zu erlangen, da bei den getätigten Investitionen die Annahme einer Wiederherstellung in den vorigen Zustand realitätsfremd ist. Eine solche Regelung ist nicht fremdüblich und hätte ein Fremdgeschäftsführer der Bf. eine solche

Regelung nicht vereinbart, zumal auch die nutzungsberechtigte A. KG keine weitere Gegenleistung an die Bf. für die von der Bf. getätigten Investitionen zu erbringen hatte.

In der Beschwerde gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2009 bis 2012 vom 26.08.2013 wurde unter Hinweis auf das angeschlossene Gutachten von Herrn Univ.- Prof. Dr. Reinhold Beiser vom Institut für Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Innsbruck der Standpunkt eingenommen, dass die Mieterinvestitionen der Bf. als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen seien. Begründend wird dabei im angeschlossenen Gutachten das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.03.2002, 99/14/0286, angeführt und auszugsweise zitierend ausgeführt: „Aufwendungen für Zu- und Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die vom Mieter in der Regel nicht zugunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden, sind einkommensteuerlich ein beim Mieter selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. November 1960, 355/57, Slg. Nr. 2327/F). Bereits im Erkenntnis vom 24. April 1996, 94/13/0054, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass nichts anderes gelten kann, wenn der Unternehmer die Liegenschaft, auf der er Um- und Zubauten vorgenommen hat, nicht aufgrund eines Mietverhältnisses, sondern unentgeltlich zur Nutzung überlassen erhalten hat. ...“.

Seitens des Finanzamtes wurde diesem Beschwerdevorbringen in der Beschwerdevorentscheidung vom 15.12.2015 insoweit gefolgt, als für den durch die Bf. genutzten Anteil des Gebäudes das wirtschaftliche Eigentum an den Mieterinvestitionen als solche anerkannt wurde, und einschränkend „nur“ der von der Bf. nicht genutzte Anteil als verdeckte Ausschüttung gewertet wurde. Im Ausmaß des anerkannten wirtschaftlichen Eigentums stehe nach Ansicht des Finanzamtes auch die Aufnahme der Mieterinvestition in die Bilanz der Bf. zu.

Dieser Sichtweise des Finanzamtes kann seitens des Bundesfinanzgerichts gefolgt werden. In dem im beigebrachten Gutachten zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 19.03.2002, 99/14/0286, hat der Verwaltungsgerichtshof weitergehend ausgeführt:

„Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin getätigten Investitionen in die WC-Anlage deshalb nicht als der Beschwerdeführerin zuzurechnendes Wirtschaftsgut angesehen, weil ihr "lediglich das Nutzungsrecht" eingeräumt gewesen sei, nicht aber ein gesichertes Nutzungsrecht, wie es bei Miet- oder Pachtverhältnissen besteht. Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Wie oben ausgeführt können Investitionen des Nutzungsberechtigten auch dann bei ihm zu erfassende Wirtschaftsgüter darstellen, wenn sich die Nutzungsberechtigung nicht aus einem Mietverhältnis bzw einem Pachtverhältnis ergibt.“

Die Besonderheit des gegenständlichen Falles liegt allerdings darin, dass das in Rede stehende Wirtschaftsgut gleichzeitig dem Betrieb der Beschwerdeführerin wie auch dem Betrieb ihres

Ehemannes dient. Bei dieser Sachlage trifft es nicht zu, dass der Beschwerdeführerin allein die positiven und negativen Befugnisse des Eigentumsrechts zukommen, die für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum erforderlich sind. Diese Befugnisse teilen sich vielmehr die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann, also die Inhaber der beiden Betriebe, für welche das Wirtschaftsgut Verwendung findet. Solcherart ist aber das wirtschaftliche Eigentum der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann gemeinsam, also in der Art von Miteigentum zuzurechnen, wobei das Verhältnis der Zurechnung nach dem Verhältnis der in einem längeren Zeitraum gegebenen Nutzung für die beiden in Rede stehenden Betriebe zu schätzen ist.

Darauf hinzuweisen ist im Übrigen darauf, dass die Beschwerdeführerin, soweit sie einen höheren Anteil an den Herstellungskosten für die WC-Anlage getragen hat als dies ihrer Quote entspricht, anteilig ihrem Ehemann einen Vorteil zugewendet hat. Ob der Grund für die Zuwendung im betrieblichen oder im privaten Bereich gelegen ist, wird im fortgesetzten Verfahren festzustellen sein.“

Auf Grund der vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und unter Berücksichtigung der festgestellten Nutzungsverhältnisse ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von 35 % der von der Bf. getätigten Investitionen an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer auszugehen.

Zutreffend ist auch die Ansicht des Finanzamtes zum Einwand des steuerlichen Vertreters zur Berücksichtigung der gegebenen Fremdfinanzierung, dass die Fremdfinanzierung der Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht entgegenstünde, da offene, wie auch verdeckte Ausschüttungen mit Fremdmitteln finanziert werden könnten. Dazu ist vom Bundesfinanzgericht auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen. Der Verwaltungsgerichtshof hat klargestellt, dass in dem Ausmaß, in dem Aufwendungen den verdeckten Ausschüttungen zuzuordnen sind, sie nicht als betrieblich veranlasst anzusehen sind (vgl. VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069, ergangen zur Behandlung der Aufwendungen für Fremdkapital iZm einer verdeckten Ausschüttung).

Unter die verdeckte Ausschüttung fällt jeder Vorteil, den eine Körperschaft außerhalb der offenen Gewinnverteilung und der Einlagenrückzahlung ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet. Was die subjektive Voraussetzung der auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung betrifft, so kann sich diese auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben. Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des "Bereichernwollens" überdies vermutet (vgl. VwGH 11.02.2016, 2012/13/0061, uHa Vorjudikatur). Ergänzend dazu wird begründend auch auf Tz 2 des Betriebsprüfungsberichts verwiesen.

Auf Grund der vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und unter Berücksichtigung der festgestellten Nutzungsverhältnisse ist nach Ansicht des

Bundesfinanzgerichts von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von 35 % der von der Bf. getätigten Investitionen auszugehen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. März 2024