

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, die Richterin Ri sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wirtschaftstreuhand Hager Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 21, 6300 Wörgl, und Dr. Christian Prodinger, Liechtensteinstraße 20 Tür 12, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 20. September 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2015 und Wiederaufnahme § 303 BAO / KSt 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. Juni 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. 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, die ***Bf1*** (im Folgenden kurz GmbH), wurde im Jahr 1998 von zwei Gesellschaftern gegründet und erwarb diese im selben Jahr ein Einkaufszentrum, welches generalsaniert wurde und in weiterer Folge im Jahr 1999 an die ebenfalls von den beiden Gesellschaftern im Jahr 1999 gegründete ***Bf1*** & CoKG (im Folgenden kurz GmbH & CoKG) (mit den beiden Gesellschaftern als Kommanditisten und der Beschwerdeführerin als Komplementärin) vermietet wurde. Die GmbH & CoKG vermietete die einzelnen Geschäfte, Wohnungen sowie Parkplätze an die jeweiligen Endmieter.

Die Beschwerdeführerin wurde zunächst im Streitjahr erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt.

Anlässlich einer im Jahr 2018 durchgeführten Betriebsprüfung wurde in der Tz 1 „Mietrecht“ des BP-Berichtes vom 20. September 2018 die auszugsweise nachstehende Feststellung getroffen:

„.....

Mit Datum wurde zwischen der GmbH und der GmbH & Co KG ein Mietvertrag (bezeichnet als Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages, wobei die Annahme durch eine erste nicht rückzahlbare Mietzahlung zu erfolgen hat) abgeschlossen.

Aufgrund dieses Mietvertrages wurde bei Auflösung der Gesellschaft (angesprochen ist die GmbH & CoKG) im Datum 2 ein Mietrecht berechnet und in der Folge mit € Betrag bewertet und (von der GmbH an die beiden Gesellschafter der GmbH & CoKG) steuerfrei abgelöst. Diese "Steuergestaltung" hält nach Ansicht der Behörde einem Fremdvergleich nicht stand, ist nur aus der gesellschaftlichen Nahebeziehung zu erklären, und wird daher nicht anerkannt. Nach Ansicht der Behörde enthält bereits der Mietvertrag einige nicht fremdübliche Elemente. Hinsichtlich der Mietdauer wird der Vermieter einseitig gebunden, indem ein Kündigungsverzicht für die Dauer von 50 Jahren abgegeben wird und das Vertragsverhältnis somit erstmals zum Datum 3 in schriftlicher Form aufgekündigt werden kann. Das Kündigungsrecht des Mieters wird nicht in dieser Form eingeschränkt. Bezüglich der unüblichen Dauer des Kündigungsrechtes wurde u.a. damit argumentiert, dass eine Art Baurecht vorliegen solle. Als Baurecht wird das private Recht bezeichnet, auf einem fremden Grundstück ein Gebäude zu errichten. Gerade eine Gebäudeerrichtung durch den Mieter hat aber nicht stattgefunden, sondern hat im Gegenteil noch der Vermieter nach Ankauf des Objektes das Gebäude aufwendig generalsaniert und befindet sich dieses auch in seinem grundbücherlichen Eigentum. Der Vertrag enthält bezüglich Kündigung auch keinerlei Aussagen in Bezug auf mögliche vorzeitige Kündigungsgründe (z.B. unsachgemäßer Gebrauch, Konkurs der Mieterin, etc.).

Weiters wurde lt. Vertrag die ersten 15 Jahre auf eine Wertsicherung verzichtet. Nach Ablauf dieser Frist soll die Indexanpassung auch nur mit 50 % der Schwankungsbreite schlagend werden. Auch dies ist nach Auffassung der Behörde eine Vereinbarung, die einem Fremdvergleich nicht standhält. Der 15jährige Verzicht auf die Wertsicherung ist überdies im Datum 4 abgelaufen und hätte ab Datum 5 eine Wertsicherung erfolgen sollen, was aber nicht geschehen ist.

Hinsichtlich von ev. baulichen Maßnahmen wird im Mietvertrag ausgesagt, dass diese bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters übergehen.

In Bezug auf ein entstehendes Mietrecht wird zwar keine Aussage getroffen, es sollte aber nach Meinung der Behörde gerade in dieser Frage eine entsprechende schriftliche Vereinbarung geben, da ansonsten nachträglichen Parteienvereinbarungen Tür und Tor geöffnet ist und bei der gegebenen Nahebeziehung die steuerliche Anerkennung versagt werden muss. Es wurde argumentiert, dass die Kommanditisten eine Vereinbarung getroffen haben die GmbH & Co KG am Leben zu halten und mit finanziellen Mitteln zu unterstützen. Eine solche Vereinbarung, welche vermutlich auch nur mündlich vorliegt, ist dem Finanzamt nicht bekannt. Sie lässt sich im Prüfungszeitraum auch aus den vorliegenden Unterlagen nicht ableiten, zumal bei Beendigung der Gesellschaft die Kommanditisten doch beachtliche Entnahmenüberhänge von zusammen € 440.667,71 aufzuweisen haben.

In diesem Zusammenhang wird in Bezug auf die fremdübliche Gewinnverteilung auch auf ein Erkenntnis des BFG vom 19.7.2017, RV/6100315/2012 verwiesen, in welchem sich dieser u.a. mit der angemessenen Gewinnverteilung beschäftigt hat. Es wird z.B. ausgeführt, dass, anders als bei Personengesellschaften, deren Gesellschafter in keiner Nahebeziehung zueinanderstehen, bei Familiengesellschaften ein mangelnder Interessensgegensatz bewirken kann, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden. Nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung muss die Gewinnverteilung bei Familiengesellschaften daher angemessen sein. Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren. Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer solchen Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist. Dazu wird auch auf den diesbezüglichen Artikel von Dr. Susanne Zankl im BFG-Journal vom Feber 2018 verwiesen.

Auch das vorgelegte Gutachten über den Wert eines Bestandsrechtes von Dr. GS ist nach Ansicht der Behörde als Beweismittel ungeeignet, da grundlegende Bewertungsregeln, auf die auch der Gutachter selbst hinweist, nicht eingehalten wurden. So wurde z.B. auftragsgemäß auf die Besichtigung der Liegenschaft verzichtet sowie keine Erhebungen bei Ämtern und Behörden durchgeführt. Auf Seite 5 Punkt 6. des Gutachtens wird ausgeführt, dass die Vermieterin einen Kündigungsverzicht auf 100 Jahre abgegeben hat. Lt. Mietvertrag liegt ein solcher Kündigungsverzicht aber nur für 50 Jahre vor.

Die gewählte Gestaltung hält nach Überzeugung des Finanzamtes einem Fremdvergleich nicht stand und kann nur aus der Nahebeziehung der GmbH zu den Kommanditisten der GmbH & Co KG (diese sind gleichzeitig ja auch die Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH, welche als Komplementär wiederum Geschäftsführer der GmbH & Co KG ist) erklärt werden. Die Mietrechtsablöse wird daher nicht anerkannt, was im Bereich der GmbH & Co KG zu keinen steuerlichen Folgen führt, in der Folge aber bei der verbliebenen GmbH (Anwachsung gem. § 142 UGB) zu einer entsprechenden verdeckten Ausschüttung an die beiden Kommanditisten führt.

Das Mietrecht wurde in der Folge bei der GmbH aktiviert und die Auszahlung hat das Vermögen der GmbH belastet, sodass insofern eine verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter B in Höhe von € Betrag 5 (66 % von Betrag) und an A in Höhe von € Betrag 6 (34 % von Betrag) vorliegt. Da nach Ansicht des Finanzamtes kein fremdüblich vereinbartes Mietrecht vorliegt, ist dieses bei der GmbH in der Folge zu stornieren. Als körperschaftsteuerliche Auswirkung verbleibt somit die Abschreibung Jahr. Die Kapitalertragsteuer wird in diesem Fall, da die betreffenden Gesellschafter ihre Anteile mittlerweile verkauft haben, den betreffenden Gesellschaftern B und A gem. § 95 Abs. 4 EStG direkt vorgeschrieben.

Im Zuge der Außenprüfung wurde erstmalig in die Buchhaltung sowie in maßgebliche Unterlagen (Gutachten Bestandrecht, etc.) Einsicht genommen. Insbesondere hat sich der betreffende Sachverhalt ja bei der GmbH & Co KG abgebildet, wo das Jahr Jahr im Zuge der Außenprüfung erstveranlagt wurde. Somit liegt bei der GmbH für das Jahr Jahr jedenfalls eine Begründung der Wiederaufnahme hinsichtlich der Körperschaftsteuer Jahr vor.“

Weiters wurden in der TZ 1 der BP-Berichtes die körperschaftsteuerlichen Auswirkungen aus dieser Feststellung dargestellt. Demnach betrug die Gewinnerhöhung aufgrund der Versagung der Absetzung für Abnutzung im Streitjahr insgesamt 169.940,74 €.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der Prüfung und erließ u.a. die in Beschwerde gezogenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer Jahr sowie Körperschaftsteuer Jahr jeweils mit Ausfertigungsdatum 20. September 2018.

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingabe vom 16. Oktober 2018 Beschwerde erhoben und ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat gestellt.

In weiterer Eingabe vom 30. November 2018 wurde zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass weder die Wiederaufnahme des Verfahrens noch die Ermessensübung ausreichend begründet worden sei.

Zur Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid wurde begründend vorgebracht, dass die gesellschaftsrechtliche Konstruktion trotz der personellen Verflechtung wirtschaftlich begründet und fremdüblich gewesen sei. Die Vermietung der einzelnen Mietobjekte durch eine eigens dafür gegründete GmbH & CoKG sei aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen und Gründen der Haftung vorgenommen worden und habe man das Immobilieneigentum vom reinen Marktrisiko trennen wollen. Der im Mietvertrag vereinbarte Pauschalmietzins habe der GmbH ohne Übernahme des Vermietungsrisikos (zB Risiko der am Markt erzielbaren Mietzinse, Leerstandsrisiko, Mietausfallsrisiko) ermöglicht, über einen langen Planungszeitraum die (kalkulatorische) AfA und alle Kosten (zB Zinsen) abzudecken und zusätzlich einen Gewinn zu

erzielen. Die GmbH & CoKG, die das gesamte Vermietungsrisiko übernommen hat, habe die Chance der Erzielung von zusätzlichen Erträgen erhalten. Die Trennung des Immobilieneigentums von der marktorientierten Vermietungstätigkeit der einzelnen Mieteinheiten habe auch eine flexiblere Unternehmensnachfolge ermöglicht. Darüberhinaus sei die Chance der Wertsteigerung des Immobilienvermögens ohnehin bei der GmbH als Eigentümerin verblieben, weshalb auch ein fremder Komplementär, der Arbeitsgesellschafter und Eigentümer der an die GmbH & CoKG vermieteten Immobilien ist, akzeptiert hätte, weder am „Betriebsvermögen“ noch an den stillen Reserven der GmbH & CoKG beteiligt zu sein, zumal sich in der GmbH & CoKG (mit Ausnahme des Mietrechtes und der Rechte aus den Untermietverträgen) kein Vermögen befunden habe. Auch die unter den Gesellschaftern der GmbH & CoKG vereinbarte Gewinnverteilung sei fremdüblich. Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern sei davon auszugehen. Dass bei einer GmbH & CoKG aus Haftungserwägungen üblicherweise eine GmbH die Rolle des Komplementärs übernimmt und diese dann zumeist auch nur ein Arbeitsgesellschafter ist, sei eine typische Gestaltung der GmbH & CoKG.

Zur Frem(un)üblichkeit einzelner Bestimmungen des Mietvertrages wurde darauf hingewiesen, dass zu prüfen sei, ob ein Vertrag als solcher, zwischen fremden Dritten abgeschlossen worden wäre, nicht aber, ob in einem Vertrag allenfalls „einige nicht fremdübliche Elemente“ enthalten seien. Hinsichtlich des vereinbarten Kündigungsverzicht für die Dauer von 50 Jahren lasse die Behörde außer Acht, dass der Mietvertrag über das Gebäude dem Mietrechtsgesetz (MRG) unterliege und ausdrücklich auf eine unbestimmte Dauer abgeschlossen worden sei. Damit seien die Kündigungsmöglichkeiten des Vermieters gesetzlich zwingend auf die im Mietrechtsgesetz aufgezählten Kündigungsgründe beschränkt. Danach sei eine ordentliche Kündigung durch den Vermieter faktisch ohnehin kaum möglich gewesen und habe es der GmbH & CoKG ermöglicht, langfristige Mietverträge abschließen zu können. Der Kündigungsverzicht des Vermieters könne daher keinesfalls als unüblich angesehen werden. Die Bestimmung im Mietvertrag, mit welcher für die ersten fünfzehn Jahre auf eine Wertsicherung verzichtet wurde und danach auch nur 50 % der Schwankungsbreite schlagend werden sollte, sei isoliert betrachtet, als ungewöhnlich anzusehen; sie sei jedoch im Zusammenhang mit den anderen Vertragsbestimmungen zu sehen: Die GmbH & CoKG habe das weitere Investitionsrisiko als Generalmieterin und Untervermieterin getragen. Sie habe zum einen eine hohe laufende Miete zu leisten gehabt und auch das gesamte Vermietungsrisiko übernommen. So habe die GmbH & CoKG beispielsweise das Risiko übernommen, dass eine zunächst wirksam vereinbarte Befristung eines Untermietvertrages sich in einen unbefristeten Mietvertrag umwandle (zB mangels rechtzeitiger Erhebung einer Räumungsklage nach Ablauf der befristeten Vertragsdauer). Da die GmbH & CoKG sohin erhebliche Risiken aus der Vermietung an Dritte übernommen habe, sei es fremdüblich, dass die GmbH dafür gewisse Abschläge bei der Wertsicherung zugunsten der GmbH & CoKG akzeptiert habe. Auch ein fremder Generalmieter hätte sich aufgrund des hohen

Vermietungsrisikos, insbesondere in der Anfangsphase einen Verzicht auf eine Wertsicherung bzw. nach einer längeren Anfangsphase eine geringere Wertsicherung ausbedungen. Auch sei eine Vertragsklausel, wonach während des Mietverhältnisses durchgeführte bauliche Maßnahmen bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters übergehen, eine gängige vertragliche Vereinbarung in Mietverträgen.

Zum Einwand der Abgabenbehörde, es hätte schon im Mietvertrag eine Regelung über eine spätere Ablöse des Mietrechtes getroffen werden sollen, wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund der zwingenden Kündigungsbestimmungen des Mietrechtsgesetzes auch eine vertragliche Regelung, wonach der Vermieter gegen Bezahlung einer bestimmten Mietrechtsablöse den Mietvertrag aufkündigen dürfe, rechtsunwirksam gewesen wäre. Darüberhinaus ergäbe sich der Wert des Mietrechtes erst aufgrund der späteren tatsächlichen Vermietung, weshalb eine Wertermittlung im Vorhinein nicht möglich gewesen wäre.

Zur Vereinbarung vom Datum 11 betreffend das Ausscheiden der beiden Kommanditisten aus der GmbH & CoKG sei festzuhalten, dass keine Ablöse des Mietrechtes vereinbart worden sei. Durch das Ausscheiden der Kommanditisten aus der GmbH & CoKG sei nur noch ein Gesellschafter verblieben, sodass aufgrund des Gesetzes die Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB eingetreten sei. Im Sinne des § 137 Abs 2 UGB sei es fremdüblich, den ausscheidenden Gesellschaftern den Wert der Beteiligung abzugelten. Die Gesellschafter der GmbH & CoKG hätten daher einvernehmlich einen angemessenen Betrag festgelegt. Die GmbH & CoKG habe im Wesentlichen über nur einen nennenswerten Vermögenswert verfügt, nämlich den mit der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Mietvertrag bzw. das aus diesem Mietvertrag abgeleitete Mietrecht samt Recht der Untervermietung und die daraus abgeleiteten Rechte aus den geschlossenen Untermietverträgen. Zur richtigen Bewertung des Vermögens der GmbH & CoKG hätte daher dieses Recht bewertet werden müssen. Der vereinbarte Abfindungsbetrag sei angemessen und fremdüblich. Dieser Wert errechne sich aus den Erträgen aus den Untervermietungen unter Berücksichtigung der weiteren Entwicklung und unter Abzug der Aufwendungen aus dem Mietvertrag mit der GmbH. Die Parteien hätten einen Sachverständigen mit der Erstellung eines Gutachtens zum Wert des Bestandrechtes beauftragt, um die Angemessenheit der vereinbarten Ablösesumme zu objektivieren.

Wenn nach Ansicht der Abgabenbehörde das Gutachten als Beweismittel ungeeignet sein solle, weil auf die Besichtigung der Liegenschaft verzichtet und keine Erhebungen bei Ämtern und Behörden durchgeführt worden seien und in Punkt 6 vom einem Kündigungsverzicht von 100 Jahren ausgegangen worden sei, werde darauf verwiesen, dass dem Sachverständigen aus den Unterlagen bekannt gewesen sei, dass das Gebäude nach dem Ankauf generalsaniert worden sei. Welche Informationen der Sachverständige bei Ämtern und Behörden hätte einholen oder erlangen können, die zu einer anderen Bewertung des Bestandrechtes geführt hätten, führe die Abgabenbehörde gar nicht aus. Der Sachverständige habe den Rohertrag errechnet und von diesem unter Berücksichtigung von Betriebskosten, Bewirtschaftungskosten und des

Mietausfallswagnis den Reinertrag errechnet. Hinsichtlich der Laufzeit gehe der Sachverständige von einer fiktiven Restnutzungsdauer des Gebäudes von 47 Jahren aus, weil nach Ablauf von weiteren 47 Jahren das Gebäude nicht mehr nutzbar sein werde.

Der Rohertrag in Höhe von Betrag € abzüglich der Bewirtschaftungskosten in Höhe von Betrag €, würden laut Gutachten einen durchschnittlichen Ertrag aus der Untervermietung in Höhe von Betrag € ergeben. Nach Abzug des von der GmbH & CoKG an die GmbH zu bezahlenden Mietzinses von Betrag 7 € pro Jahr verbleibe ein durchschnittlicher Jahresnettoertrag von rund Betrag € pro Jahr. Aufgrund der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 47 Jahren errechne sich unter Anwendung eines Vervielfältigers von rund 20 ein Ertragswert des Bestandrechtes von rund Betrag 8 €. Der mit Vereinbarung vom Datum 11 vereinbarte Abfindungsbetrag in Höhe von Betrag 9 € sei daher jedenfalls nicht überhöht.

Steuerlich sei eine GmbH & CoKG transparent und eine Veräußerung oder Abschichtung des Gesellschaftsanteiles zufolge § 32 EStG als Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter anzusehen. Vor Inkrafttreten des § 32 EStG sei dies durch die Judikatur des VwGH bestätigt worden. Die Übertragung eines Mietrechtes stelle einen wirtschaftlichen Wert dar, da der Mieter damit die Nutzungsmöglichkeit eines Mietgegenstandes und die daraus resultierenden Ertragsmöglichkeiten aufgabe und dem Eigentümer durch das Erlöschen des Mietrechtes die Möglichkeit einer unmittelbaren Nutzung oder direkten Vermietung wieder selbst wahrzunehmen, eingeräumt werde. Im Wirtschaftsverkehr seien Ablösezahlungen für die Aufgabe oder Übertragung von Mietrechten übliche Geschäfte. Durch das Ausscheiden der Kommanditisten aus der GmbH & CoKG sei im Ergebnis (mit der Anwachsung des Vermögens der GmbH & CoKG auf die GmbH) das Mietrecht auf die GmbH übertragen worden, womit die Kommanditisten aus wirtschaftlicher Sicht auf das Mietrecht und die daraus resultierenden Ertragsmöglichkeiten verzichtet hätten, und seien auch alle werthaltigen Untermietverträge auf die GmbH übertragen worden. Für die steuerliche Behandlung der Abfindungssumme bei den ausscheidenden Kommanditisten könne nur § 31 EStG schlagend sein. Nachdem das Recht durch Abschluss des Mietvertrages im Jahr 1999 erworben worden und das Ausscheidender Kommanditisten aus der GmbH & CoKG Jahr erfolgt sei, sei die einjährige Spekulationsfrist abgelaufen. Das Ausscheiden sei von den ausscheidenden Kommanditisten daher zu Recht als nicht steuerbar behandelt worden. Die von der GmbH mit den ausscheidenden Kommanditisten vereinbarte Abfindungssumme sei bei der GmbH jedoch nicht sofort als (zur Gänze steuermindernd abzugsfähiger) Aufwand, sondern sei der Abfindungsbetrag für den Erwerb des Mietrechtes (bzw. für die Aufgabe des Mietrechtes durch die GmbH & CoKG) und für die Übertragung der Rechte aus den Untermietverträgen zu aktivieren und auf die Dauer der Abschreibung des Gebäudes (Gegenstand der Vermietung) abzuschreiben. Aus Sicht der GmbH würden nämlich in den für das Wegfallen des Mietrechtes (mit der GmbH & CoKG) aufgewendeten Kosten sogenannte Freimachungskosten vorliegen, die als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren seien. Die Aktivierung sei auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes vorzunehmen. Da sich eine ursprüngliche Nutzungsdauer von 33 Jahren ergeben

habe, sei der aktivierte Betrag fälschlicherweise zunächst auf rund 16 Jahre abgeschrieben worden. Aktiviert worden sei laut AVZ auf Grund und Boden und Gebäude. Der auf Grund und Boden aktivierte (Teil)Betrag von Betrag € sei richtigerweise auch auf Gebäude zu aktivieren. Die AfA erhöhe sich daher um Betrag €.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 3. September 2019 wurde zur Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt, dass im Zuge des Prüfungsverfahrens erstmals in das Anlagenverzeichnis Jahr der Beschwerdeführerin Einsicht genommen worden sei. Mit den Steuererklärungen Jahr sei zwar ein Anlagenspiegel vorgelegt worden, aus diesem sei aber nicht ersichtlich gewesen, dass es sich beim verbuchten Anlagenzugang um die Ablöse des Mietrechtes handle. Im Zuge der Außenprüfung seien die Buchhaltungen 2013 bis Jahr, das Mietanbot und der Notariatsakt übermittelt worden. Auch sei am 31.10.2017 erstmals ein pdf-Datei bezüglich Ermittlung des Abfindungswertes übermittelt worden.

Zum Ermessen wurde darauf hingewiesen, dass nicht von einer geringfügigen steuerlichen Auswirkung gesprochen werden könne (Auswirkung: KöSt-Bemessungsgrundlage ca Betrag €).

Zur Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid Jahr wurde in der Beschwerdeentscheidung begründend ausgeführt, dass die „direkte“ Vermietung durch die GmbH genauso sicher oder unsicher gewesen wäre, wie die Trennung in Besitz- und Betreibergesellschaft. Sollte die Betreibergesellschaft keine Mieter mehr finden, wäre doch die logische Folge, dass diese dann auch den Pauschalmietzins an die Besitz-GmbH nicht mehr leisten könnte. Es sei darüberhinaus nicht nur der positive Vermögenswert „Mietrecht“ anzusetzen, sondern müsste auch ein negativer Vermögenswert „Mietschuld“ entsprechend berücksichtigt werden. Die GmbH & CoKG habe ihrerseits Untermietverträge geschlossen, aufgrund derer wiederum jeder Mieter ein Mietrecht gegenüber der GmbH & CoKG erworben habe, welches durch die Gesamtrechtsnachfolge gem § 142 UGB auf die GmbH übergegangen sei. Hier würden negative Vermögenswerte vorliegen, welche im Zuge der Abschichtung auch zu berücksichtigen seien. Somit erscheine der im Zuge der Ermittlung des Wertes des Bestandsrechtes angenommene Jahresreinertrag viel zu hoch gegriffen.

Es werde eingeräumt, dass bezüglich der Berücksichtigung der AfA ein Fehler unterlaufen sei und eine höhere AfA zustünde, dem sei aber entgegen zu halten, dass die Abschreibung an die gesetzliche Gebäudenutzungsdauer anzupassen sei. Aus den oben dargestellten Transaktionen und Abläufen sei ersichtlich, dass es sich bei der errechneten Mietrechtsablöse um einen Verkaufspreis für die Gesellschaftsanteile der GmbH handle. Diese sei nämlich auf den späteren Verkaufspreis für die GmbH-Anteile angerechnet worden. Die schlussendlich kaufenden GmbH's wollten sich offensichtlich der GmbH & CoKG entledigen und nur die Anteile an der Beschwerdeführerin erwerben. Nach Ansicht des Finanzamtes könne ein Verkauf von Gesellschaftsanteilen zivilrechtlich nicht in Form der Ablöse eines fiktiven Mietrechtes abgewickelt werden.

Im Vorlageantrag der Beschwerdeführerin vom 3. Oktober 2019 wurde ergänzend ausgeführt, dass es sich bei dem vereinbarten Abfindungsbetrag um eine Verbindlichkeit der GmbH gegenüber den ehemaligen Kommanditisten gehandelt habe, und hätten diese, wie andere Verbindlichkeiten der GmbH, bei der Bemessung des endgültig für die Anteile an der GmbH zu ermittelndem Verkaufspreis an die Erwerber berücksichtigt werden müssen.

Dementsprechend seien bei der Festsetzung des endgültigen Kaufpreises für die Anteile an der GmbH vom vereinbarten Unternehmenswert (unter anderem) die Verbindlichkeiten abgezogen und kaufpreismindernd berücksichtigt worden.

Weiters wurde im Vorlageantrag vorgebracht, dass ein Verkauf der GmbH & CoKG-Anteile an die GmbH dieselben Auswirkung gehabt hätte, wie die Auflösung der GmbH & CoKG und die Ablöse der ausscheidenden Kommanditisten durch den einzigen verbleibenden Gesellschafter der GmbH & CoKG (nämlich der GmbH).

Die Frage des Bundesfinanzgerichtes in einem Vorhalt vom 24. März 2026 an die Beschwerdeführerin, dass der Umstand, dass im Mietvertrag keine Befristung des Mietverhältnisses vereinbart wurde, als nicht fremdüblich beurteilt werden könnte, wurde dahingehend beantwortet, dass die genauen Laufzeiten der Untermietverträge, sowohl dem Beginn als auch der Dauer nach bei Abschluss des Hauptmietvertrages nicht bekannt gewesen seien und daher eine Vereinbarung einer bestimmten Laufzeit im Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH & CoKG für beide Vertragsparteien kontraproduktiv gewesen wäre.

Die weitere Frage des Bundesfinanzgerichtes im Vorhalt, warum der "Jahresreinertrag" laut Gutachten erheblich von dem von der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung angeführten durchschnittlichen "Gewinn" der GmbH & CoKG in den Jahren 1999 bis Jahr in Höhe von Betrag € abweicht, wurde dahingehend beantwortet, dass im Gutachten die Ergebnisse der drei letzten Jahre, wie dies auch üblich sei, als Basis für die Zukunftsprognose herangezogen worden seien.

Im Rahmen eines Erörterungstermines am 14. April 2026 wurde den Vertretern der Beschwerdeführerin vorgehalten, dass sich eine fremde GmbH (als Eigentümerin der Liegenschaft), die von der GmbH & CoKG ein jährliches Mietentgelt in Höhe von Betrag 7 € lukrieren konnte, nicht bereit erklärte hätte, den beiden Kommanditisten, die aus der GmbH & CoKG ausgetreten seien, eine Ablöse zu bezahlen, sondern eine fremde GmbH ebenfalls aus der Gesellschaft ausgetreten wäre.

Dazu wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass es wirtschaftlich Sinn mache, einen Gesellschafter, der aus einer GmbH & CoKG ausscheidet, abzufinden und dass dies im Wirtschaftsleben durchaus üblich sei. Die GmbH & CoKG habe mit Erfolg untervermietet und aus der Untervermietung höhere Erträge lukrieren können. Der Vorteil für die Beschwerdeführerin sei darin gelegen gewesen, dass durch die Auflösung der GmbH & CoKG

die Beschwerdeführerin die Möglichkeit erlangt habe, durch die Untervermietung höhere Erträge zu erwirtschaften als durch die Generalvermietung der Liegenschaft an die GmbH & CoKG. In den letzten Jahren seien die Mieterträge wesentlich höher gewesen.

Vom Richter wurde weiters vorgehalten, dass außer Streit gestellt werde, dass im Wirtschaftsleben Kommanditanteile entgeltlich abgelöst würden, dass aber der konkrete Sachverhalt zu beurteilen sei, und im konkreten Fall eine fremde GmbH keine Ablöse für ein Mietrecht bezahlen würde, da ihr die Liegenschaft ohnehin gehöre.

Dazu replizierte der steuerliche Vertreter, dass diesfalls die Konsequenz gewesen wäre, dass die Kommanditisten das Mietverhältnis aufrechterhalten hätten und die GmbH nicht die Möglichkeit gehabt hätte, die höheren Mieteinnahmen aus der Untervermietung zu lukrieren. Daher sei ausschließlich die Frage zu beantworten, ob es wirtschaftlich Sinn mache, eine Ablöse zu bezahlen.

Auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 11. April 2026 wurde die Frage aufgeworfen, warum bei Austritt der Kommanditisten aus der GmbH & CoKG eine Vereinbarung des konkreten Inhaltes getroffen wurde und eben nicht zum Beispiel eine solche, dahingehend, dass die GmbH & CoKG mit Gesellschafterbeschluss zwischen den Kommanditisten und dem Komplementär aufgelöst wird. Dies wäre aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen auch möglich gewesen.

Diese Frage wurde vom steuerlichen Vertreter dahingehend beantwortet, dass, wenn das wichtig sei, man vertagen müsste, weil zu klären sei, welche Überlegungen von den Gesellschaftern diesbezüglich angestellt worden seien.

Im übrigen hätte eine Auflösung der Gesellschaft auch zur Folge gehabt, dass die Kommanditisten abzufinden gewesen wären und die Gesellschaft liquidiert werden hätte müssen. Jeder würde seinen Vermögensteil bekommen und was hieße das für die Mietverträge dann?

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

A und B gründeten mit Gesellschaftsvertrag vom Datum die beschwerdeführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (iF kurz GmbH).

Beide Gesellschafter wurden auch zu Geschäftsführern bestellt. Der Gewinn wurde jeweils zum 31. Dezember gem. § 5 EStG ermittelt.

Mit Kaufvertrag vom Datum erwarb die Beschwerdeführerin in A zwei Liegenschaften um den Kaufpreis von x ATS, auf welchem sich ein Einkaufszentrum sowie Parkflächen befinden. Das Gebäude wurde von der Beschwerdeführerin in der Folge um Betrag € generalsaniert.

Mit mündlichen Gesellschaftsvertrag wurde von der Beschwerdeführerin als Komplementärin (weder am "Betriebsvermögen" noch an den stillen Reserven beteiligt) und den beiden Gesellschaftern der Beschwerdeführerin, B und A als Kommanditisten die Fa. GmbH & CoKG (in der Folge GmbH & CoKG bezeichnet) gegründet. Aus dem Firmenbuchauszug ist ersichtlich, dass der (mündliche) Gesellschaftsvertrag am Datum 8 abgeschlossen wurde und B mit einer Einlage von 6.000 € und A mit einer Einlage von 3.400 € als Kommanditisten beteiligt waren.

Im selben Jahr wurde von der Beschwerdeführerin an die GmbH & CoKG ein „Anbot zum Abschluss eines Mietvertrages“ gerichtet und wurde dieses von der GmbH & CoKG angenommen.

Die Bestimmungen des Vertrages lauten auszugsweise wie folgt:

„....

III. MIETBEGINN UND MIETDAUER

Nach Annahme dieses Mietanbotes wird der Mietvertrag, beginnend mit Datum 9 auf unbestimmte Zeit geschlossen. Ein Verzicht auf Kündigung durch den Vermieter wird auf die Dauer von 50 Jahren abgegeben, der Vermieter kann somit erstmals zum Datum 3 das Vertragsverhältnis in schriftlicher Form aufkündigen.

1. ANNAHME DES ANBOTES

Die Annahme dieses Angebotes auf Abschluss eines Mietvertrages erfolgt durch eine nicht rückzahlbare erste Mietzahlung durch den Mieter.

V. MIETZINS, BETRIEBSKOSTEN UND STEUERN

Der von der Mieterin als Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung des Mietgegenstandes zu leistende Mietzins wird mit dem angemessenen monatlichen Nettobetrag von OS Ygemäß Fertigstellungs- bzw. Vermietungsplan wie folgt vereinbart:

.....

VI. WERTSICHERUNG

Der vereinbarte Mietzins wird wertgesichert, wobei der Vermieter in den ersten 15 Jahren auf eine Indexanpassung verzichtet. Nach Ablauf dieser Frist wird eine Indexanpassung in der Höhe von 50% des tatsächlichen VPI (Dez 2014) mit einer 5% igen Schwankungsbreite vereinbart.

.....

VIII. BAULICHE MASSNAHMEN

Bauliche Maßnahmen welcher Art auch immer bedürfen der Zustimmung des Vermieters. Sollten seitens der Mieterin nach Maßgabe deren öffentlicher Bewilligung bauliche Maßnahmen vorgenommen werden, hat sie sämtliche mit einem solchen Vorhaben verbundenen Aufwendungen einschließlich der anteiligen öffentlichen Abgaben, wie Aufschließungskosten oder Anschlussgebühren, selbst wenn diese dem Vermieter vorgeschrieben werden sollten, ohne Anspruch auf Rückersatz alleine zu tragen und den Vermieter in Ansehung dieser Aufwendungen gänzlich schad- und klaglos zu halten. Auch die auf eine Baulichkeit entfallenden Betriebs- und sonstigen Nebenkosten aller Art gehen ausschließlich zu Lasten der Mieterin. Bei Beendigung des Mietverhältnisses gehen sämtliche baulichen Maßnahmen entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über, sofern der Vermieter nicht auf die Entfernung dieser Anlagen bzw. Umbauten besteht

.....“.

Die GmbH & CoKG vermietete in weiterer Folge die diversen Einheiten im Gebäude sowie die Parkplätze an verschiedene Mieter (zB Gastronomiebetrieb, Friseur, Modegeschäfte, ...).

Zum Datum 10, also nach rund 15 Jahren, schieden die beiden Kommanditisten aus der GmbH & CoKG aus.

Dazu wurde im Zuge der Betriebsprüfung die dazu geschlossene schriftliche Vereinbarung zum Datum 11, abgeschlossen zwischen den beiden Kommanditisten der GmbH & CoKG und der Beschwerdeführerin, vorgelegt und enthält diese auszugsweise nachstehende Bestimmungen:

„.....

1. Ausscheiden der Kommanditisten, Anwachsung gemäß § 142 UGB

1.1. Sämtliche Gesellschafter der untergehenden Gesellschaft kommen nunmehr überein, dass die beiden Kommanditisten, und zwar A, geb. ...und B, geb., aus der Firma GmbH & CoKG ausscheiden.

*1.2. Durch das Ausscheiden sämtlicher Kommanditisten, verbleibt nur noch der unbeschränkt haftende Gesellschafter, die Firma ***Bf1***, und wächst das gesamte Gesellschaftsvermögen gemäß § 142 UGB unmittelbar bei der Firma ***Bf1*** an. Gemäß § 142 UGB erlischt die GmbH & CoKG damit ohne Liquidation. Das gesamte Vermögen der GmbH & CoKG geht gemäß § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die verbleibende Gesellschaft über. Die Gesellschaft GmbH & CoKG ist folglich im Firmenbuch zu löschen.*

2. Abfindung der ausscheidenden Kommanditisten

2.1. Die Vertragsteile kommen überein, dass die Abfindungszahlungen an die ausscheidenden Kommanditisten nach nachfolgenden Regelungen zu bestimmen sind und jeweils folgender Anteil des Abfindungsbetrages an die ausscheidenden Kommanditisten zu bezahlen ist, womit auch der Anspruch der ausscheidenden Kommanditisten gemäß den Bestimmungen §§ 137 und 138 UGB vollumfänglich abgegolten ist:

A) Die verbleibende Gesellschaft hat an den ausscheidenden Kommanditisten A einen Anteil von 34% (in Worten: vierunddreißig Prozent) des nach dem Punkt 2.2. vereinbarten Abfindungsbetrages zu bezahlen.

B) Die verbleibende Gesellschaft hat an den ausscheidenden Kommanditisten B einen Anteil von 66% (in Worten: Sechsendsechzig Prozent) des nach dem Punkt 2.2. vereinbarten Abfindungsbetrages zu bezahlen.

2.2. Die Vertragsparteien vereinbaren einvernehmlich einen einvernehmlichen Abfindungsbetrag von € Betrag (in Worten:) wobei von diesem noch Zuschläge und Abzüge zu berücksichtigen sind wie folgt:

.....-

Ein Teilbetrag der Abfindungszahlung in Höhe von € 2.000.000,00 (in Worten Euro zweimillionen) ist jeweils anteilig gemäß Punkt 2.1. an die ausscheidenden Kommanditisten binnen 14 Tagen nach Unterfertigung dieser Vereinbarung auf die von diesen bekannt gegebenen Konten zu leisten. Die restlichen anteiligen Abfindungszahlungen (Differenz zwischen Teilbetrag und endgültigem Abfindungsbetrag) im Anteilsverhältnis gemäß Punkt 2.1. sind binnen 14 Tagen nach Übermittlung der finalen Berechnung des endgültigen Abfindungsbetrages und entsprechender Aufforderung durch die ausscheidenden Kommanditisten an die ausscheidenden Kommanditisten zu bezahlen.

.....

*Als Stichtag dieser Vereinbarung wird der Datum 10 vereinbart. Mit diesem Stichtag scheiden die beiden Kommanditisten A, geb. Datum 6 und B, geb. Datum 7, aus der Firma GmbH & CoKG aus und verbleibt nur noch ein Gesellschafter, und zwar die ***Bf1***, sodass gemäß § 142 UGB die Gesellschaft ohne Liquidation erlischt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf die ***Bf1*** über. Mit diesem Stichtag endet die Gesellschafterstellung der bei den Kommanditisten, A, geb. Datum 6 und B, geb. Datum 7.*

.....“

Weiters wurde von den Gesellschaftern ein Gutachten über den Wert des Bestandrechtes in Auftrag gegeben. In dem vom Sachverständigen mit 19. November Jahr erstellten Gutachten wurde der Wert des Bestandrechtes mit Betrag € ermittelt.

Dabei hat der Gutachter der Bewertung die Erlöse aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten durch die GmbH & CoKG der letzten drei Jahre, also für die Jahre 2013 bis Jahr jeweils zur Jahresmitte bei Vollvermietung und die Mieterlöse aus der Vermietung der Parkplätze der letzten drei Jahre zugrunde gelegt. Daraus wurde jeweils ein Durchschnittswert ermittelt. Dies ergab für die Geschäftsräumlichkeiten einen Betrag von rund Betrag € und für die Parkplätze in Höhe von Betrag €. Insgesamt resultierte daraus ein Rohertrag in Höhe von Betrag €. Von diesem Jahresrohertrag wurden die Bewirtschaftungskosten (4% Mietausfallwagnis Betrag €, 2% pauschale Bewirtschaftungskosten in Höhe von rund Betrag € und weitere 2% für Betriebskosten, die nicht an die Endmieter weiterverrechnet werden konnten, wiederum Betrag €), in Höhe von insgesamt Betrag € in Abzug gebracht. Weiters wurde vom Rohertrag das von der GmbH & CoKG an die Beschwerdeführerin zu entrichtende Mietentgelt in Höhe von Betrag 7 € in Abzug gebracht, sodass ein Reinertrag für die GmbH & CoKG in Höhe von Betrag € verblieb. Dieser Betrag wurde auf die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes im Ausmaß von siebenundvierzig Jahren und der Zugrundelegung eines Kapitalisierungszins von 4,3% kapitalisiert. Daraus errechnete sich ein Ertragswert aus dem Bestandsverhältnis von Betrag €.

Im Datum 5 ist diese Ausgleichszahlung von der Beschwerdeführerin an die ausgeschiedenen Kommanditisten geleistet worden und bei der Beschwerdeführerin in weiterer Folge ein Mietrecht aktiviert worden und über die AfA aufwandswirksam abgeschrieben worden.

Mit Abtretungsvertrag Datum haben die Gesellschafter der Beschwerdeführerin in weiterer Folge ihre Anteile an der Beschwerdeführerin jeweils in eine Privatstiftung eingebracht. Die Privatstiftungen veräußerten im November Jahr die Gesellschaftsanteile sodann an verschiedene GmbHs um insgesamt Betrag mio €. Dabei wurde die Aktivpost aus der Ablösezahlung für das „Bestandsrecht“ auf den Kaufpreis in Höhe von Betrag mio € angerechnet.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist insoweit zwischen den Parteien unstrittig und ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien und den dazu von der Abgabenbehörde vorgelegten Akten (insbesondere Mietanbot, Gutachten über den Wert des Bestandsrechtes, Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin als verbleibende Gesellschafterin in der und den Kommanditisten als ausscheidende Gesellschafter aus der GmbH & CoKG vom Datum 11) sowie den Firmenbuchauszügen betreffend die Beschwerdeführerin und die GmbH & CoKG.

Rechtliche Grundlage für die Bezahlung des streitgegenständlichen Abfindungsbetrages ist die zwischen der Beschwerdeführerin und den beiden Gesellschaftern der GmbH (die zugleich Kommanditisten der GmbH & CoKG waren) geschlossene Vereinbarung vom Datum 11.

Das zwischen der GmbH und der GmbH & CoKG aufgrund der Personenidentität bestehende Naheverhältnis gebietet es, die von Ihnen getroffenen Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 17.09.2024, Ra 2021/15/0080 mwN).

Diese Kriterien haben - so die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 03.09.2024, Ra 2023/13/0162).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die getroffene Vereinbarung betrieblich veranlasst ist oder ob sich die daraus resultierende Zahlungsverpflichtung dem Grunde und der Höhe nach nur aus dem Naheverhältnis ergibt und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Gesellschaften untereinander bzw zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden und dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen (dh fremdüblichen) Bedingungen erfolgen (zB VwGH 19.6.2002, 99/15/0115; VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; VwGH 18.12.1996, 94/15/0168).

Grundgedanke der Rechtsprechung ist, dass bei einer nicht fremdüblichen Gestaltung der Leistungsbeziehungen kein betrieblicher Anlass (iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988) gegeben ist, sondern betriebsfremde Zwecke in den Vordergrund treten. Die behaupteten Beziehungen haben dann ihre Wurzel in den außerbetrieblichen Interessen der Gesellschafter (vgl. VwGH 3.11.1981, 2919/80).

Entscheidend ist im Beschwerdefall somit, ob aus der Sicht der beschwerdeführenden GmbH als Komplementärin der GmbH & CoKG der Abschluss der Vereinbarung, mit welcher diese sich verpflichtet hat, als „verbleibende“ Gesellschafterin (Komplementärin) der GmbH & CoKG die

„ausscheidenden“ Gesellschafter (Kommanditisten) abzufinden, dem Grunde und der Höhe nach unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist.

Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens hätte die Beschwerdeführerin diese Vereinbarung naturgemäß nur abgeschlossen, wenn sie aus diesen damit übernommenen Verpflichtungen, nämlich als „verbleibende“ Gesellschafterin der GmbH & CoKG, die Kommanditisten mit einem Betrag von Betrag 9 € abzufinden, einen wirtschaftlichen Nutzen lukrieren hätte können.

Dazu ist festzuhalten, dass aufgrund der Bestimmung des § 132 Abs. 1 UGB ein Gesellschafter aufgrund einer Kündigung den Austritt aus der Gesellschaft erklären kann und das Kündigungsrecht nach § 132 Abs. 2 UGB nicht ausgeschlossen werden kann.

Damit steht aber vorweg fest, dass die Beschwerdeführerin ebenso wie die Kommanditisten die Kündigung aussprechen hätte können.

Dabei ist für die Kündigung keine besondere Form vorgeschrieben. Hierzu bedarf es auch keines wichtigen Grundes. Im Gesellschaftsvertrag bzw. durch Gesellschafterbeschluss kann vereinbart werden, dass die Kündigung nicht die Auflösung der Gesellschaft, sondern nur das Ausscheiden des kündigenden Gesellschafters zur Folge haben soll und die Gesellschaft durch die übrigen fortgesetzt werden soll.

Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters sind nach der Bestimmung des § 137 Abs. 1 UGB dem ausscheidenden Gesellschafter die Gegenstände, die er der Gesellschaft zur Benutzung überlassen hat, zurückzugeben und nach Abs. 2 dieser Bestimmung dem ausscheidenden Gesellschafter in Geld auszuzahlen, was er bei der Auseinandersetzung erhielte, wenn die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst worden wäre.

Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über (§ 142 Abs. 1 UGB).

Die ausscheidenden Gesellschafter ist in sinngemäßer Anwendung der §§ 137 und 138 abzufinden (§ 142 Abs. 2 UGB).

Nach der Auflösung der Gesellschaft durch den Austritt aller Gesellschafter findet gem. § 145 Abs. 1 UGB hingegen eine Liquidation statt, sofern nicht eine andere Art der Auseinandersetzung von den Gesellschaftern vereinbart oder über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet ist.

Vorweg ist nochmals darauf hinzuweisen, dass es für die Beschwerdeführerin keinerlei gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung gegeben hat, die „Anteile der Kommanditisten als letztverbleibende Gesellschafterin der GmbH & CoKG zu übernehmen und deren Wert

abzufinden. Vielmehr wäre es der Beschwerdeführerin freigestanden, so wie die beiden Kommanditisten, aus der GmbH & CoKG auszuscheiden. Diesfalls wäre die GmbH & CoKG zu liquidieren gewesen.

Der wirtschaftliche Nutzen aus der konkreten vertragliche Vereinbarung für die Beschwerdeführerin ist nach den Angaben der steuerlichen Vertretung darin gelegen gewesen, dass durch die Auflösung der GmbH & CoKG und der Abfindung der Gesellschaftsanteile der Kommanditisten durch die Beschwerdeführerin, diese die Möglichkeit erlangt habe, durch die direkte Untervermietung an die einzelnen Unternehmungen höhere Erträge zu erwirtschaften als durch die Vermietung der ganzen Liegenschaft an die GmbH & CoKG.

Dem ist zu aber erwidern, dass einerseits die Möglichkeit der direkten Vermietung an die einzelnen Unternehmungen für die Beschwerdeführerin auch dann bestanden hätte, wenn auch sie, wie die beiden Kommanditisten den Austritt aus der GmbH & CoKG erklärt hätte, da sich die vermietete Liegenschaft ja in ihrem Eigentum befunden hat bzw. nach wie vor befindet. Andererseits ist darauf hinzuweisen, dass durch die getroffene Vereinbarung, die Beschwerdeführerin verpflichtet war, die künftigen „höheren Erträge“ aus der von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführte Chance der direkten Untervermietung für die verbleibende Nutzungsdauer des Gebäudes (lt. Gutachten 47 Jahre), an die Gesellschafter abzutreten und im Voraus an die beiden Kommanditisten zu bezahlen. Damit hatte die Beschwerdeführerin daher aber aus der geschlossenen Vereinbarung eben keinerlei Vorteil lukrieren können, sondern vielmehr einen erheblichen finanziellen Nachteil, indem sie sich mit der Vereinbarung verpflichtet hat, eine Abfindung in Höhe von Betrag 9 € zu bezahlen.

Soweit seitens der steuerlichen Vertretung im Erörterungstermin ausgeführt wurde, dass für den Fall, dass sich die Beschwerdeführerin nicht bereit erklärte hätte, die ausscheidenden Kommanditisten abzufinden, die Gesellschaft fortgesetzt worden wäre, ist darauf hinzuweisen, dass eine fremde GmbH ohnehin am Fortbestand der GmbH & CoKG interessiert gewesen wäre, da sie aus dem mit der GmbH & Co KG geschlossenen Mietvertrag jährliche Mieterlöse in Höhe von Betrag 7 € lukrieren konnte, ohne das Vermietungsrisiko an die einzelnen Mieter tragen zu müssen und dies nach den Angaben der steuerlichen Vertretung gerade der Grund dafür war, eine Eigentümergesellschaft, welche die Chance einer Wertsteigerung der Liegenschaft (Beschwerdeführerin) lukrieren konnte und eine eigene Vermietungsgesellschaft (GmbH & CoKG), welche das Vermietungsrisiko zu tragen hatte, zu gründen.

Es kann also der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, dass der Abschluss dieser Vereinbarung der Beschwerdeführerin irgendeinen wirtschaftlichen Nutzen bzw. Vorteil gegenüber einer Kündigung der GmbH & CoKG vermittelt hätte. In ertragsteuerlicher Sicht kann diese Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und den Kommanditisten der GmbH & CoKG daher nicht anerkannt werden, weil eine derartige Vereinbarung unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre.

Der Senat gelangte in diesem Sinne in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass eine fremde GmbH diese Vereinbarung nicht geschlossen hätte. Vielmehr hätte sie als Komplementärin der GmbH & CoKG, so wie die beiden Kommanditisten der GmbH & CoKG, den Austritt aus der GmbH & CoKG erklärt. Dies wäre für die Beschwerdeführerin in fremdüblicher und wirtschaftlicher Betrachtungsweise die vorteilhaftere Vorgehensweise gewesen. In diesem Fall wäre die Gesellschaft zu liquidieren gewesen und wären die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Rechtsfolgen des § 137 Abs. 2 UGB für die Beschwerdeführerin, nämlich die ausscheidenden Kommanditisten abfinden zu müssen, nicht eingetreten.

Auf der Grundlage des festgestellten Sachverhalts ist daher nicht von einer fremdüblichen, sondern von einer im außerbetrieblichen Interesse der Kommanditisten der GmbH & CoKG gelegenen Vereinbarung auszugehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

A. Zur Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer Jahr**

a) Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

b) Erwägungen:

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die „Sache“, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der von der Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand als neu hervorgekommen herangezogen wurde (VwGH vom 29. Jänner Jahr, 2012/15/0030; VwGH 13. September 2018, Ro 2016/15/0012; VwGH 9. Juli 2024, Ra 2023/13/0142).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (VwGH 29. März 2017, Jahr; VwGH 29.Jänner Jahr, 2012/15/0030; VwGH 9. Juli 2024, Ra 2023/13/0142).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt den Wiederaufnahmebescheid mit einem Verweis auf den Prüfungsbericht und die zugehörige Niederschrift über die Schlussbesprechung begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0012; VwGH 29.03.2017, Jahr; VwGH 29.01.Jahr, 2012/15/0030; VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

In der Beschwerde wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahmegründe genau zu beschreiben seien und es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen sei, das Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien. Welche Beweismittel genau hervorgekommen seien, die vorher nicht bekannt gewesen seien, werde aber von der Behörde nicht ausgeführt.

Im Prüfungsbericht wurde zur Begründung der Wiederaufnahme betreffend Körperschaftsteuer Jahr unter dem Punkt „Prüfungsabschluss“ des Berichtes auf die unter den Textziffern 1 und 2 getroffenen Feststellungen verwiesen. Entscheidend ist im Beschwerdefall, ob unter den genannten Textziffern ein Tatsachenkomplex dargetan wurde, der als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (siehe hierzu VwGH 29.01.Jahr, 2012/15/0030).

Aus dem im Betriebsprüfungsbericht gegebenen Hinweis auf die Textziffern 1 darf das Bundesfinanzgericht im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO folgern, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungstatbestand gestützt hat und die in dieser Textziffer getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005; VwGH 9. Juli 2024, Ra 2023/13/0142).

Dazu wurde in der Tz 1 „Mietrecht“ des BP-Berichtes der neu hervorgekommene Sachverhalt (vgl. Tz 1: „....Aufgrund dieses Mietvertrages wurde bei Auflösung der Gesellschaft (angesprochen ist die GmbH & CoKG) im Datum 2 ein Mietrecht berechnet und in der Folge mit Betrag 9 € bewertet und (von der GmbH an die beiden Gesellschafter der GmbH & CoKG)

steuerfrei abgelöst. ...) sowie die damit zusammenhängenden tatsächlichen Umstände (Inhalt des Mietvertrages, Berechnung eines Mietrechtes bei Auflösung der GmbH & CoKG aufgrund dieses Mietvertrages im Datum 2 in Höhe von Betrag 9 €, Zahlung einer steuerfreien „Mietrechtsablöse“ von der Beschwerdeführerin an die Gesellschafter der GmbH bzw GmbH & CoKG aufgrund des Ausscheidens der beiden Kommanditisten aus der GmbH & CoKG, Gutachten über den Wert des Mietrechtes, Aktivierung des konkreten „Mietrechtes“ in der Bilanz der Beschwerdeführerin und dessen Abschreibung) ausführlich dargestellt. Ebenso wurden die steuerlichen Auswirkungen zahlenmäßig konkret dargetan.

Mit dem Vorbringen in der Beschwerde zeigt die Beschwerdeführerin somit keine Rechtswidrigkeit auf, weil es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens darauf ankommt, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat, indem sie jene (als Wiederaufnahmegründe tauglichen) Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind (und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anderslautenden Bescheid veranlasst haben), in der Tz 1 des BP-Berichtes bekannt gegeben hat (VwGH 02.02.2000, 97/13/0199; VwGH 14.05.1991, 90/14/0262; VwGH 02.03.1993, 91/14/0003; VwGH 12.04.1994, 90/14/0044; VwGH 21.06.1994, 91/14/0165; VwGH 21.07.1998, 93/14/0187; VwGH 20.07.1999, 97/13/0131; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124; VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014; VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Der Tatsachenkomplex in Zusammenhang mit der Aktivierung eines Mietrechtes in der Bilanz der Beschwerdeführerin und deren zahlenmäßig dargestellten Abschreibung im Streitjahr sowie der damit in Zusammenhang stehenden Ablösezahlung für das Mietrecht wurde mit den Prüfungsfeststellungen in der Tz 1 ausreichend beschrieben.

Dass dieser in der Textziffer 1 des BP-Berichtes beschriebene Tatsachenkomplex bereits vor Bescheiderlassung bekannt gewesen wäre, nämlich, dass von der Beschwerdeführerin ein Mietrecht (als wesentlicher Vermögenswert der GmbH & CoKG) abgelöst wurde, wurde auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Schließlich bemängelt die Beschwerdeführerin, dass der angefochtene Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Ermessensübung keine konkretisierten Ausführungen enthielte, sondern einen bloß "formelhaften" Verweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit, womit der ordnungsgemäßen Begründungspflicht hinsichtlich des Ermessens nicht Rechnung getragen worden sei.

Die Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Behörde. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben

ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG idF vor BGBl. I Nr. 51/2012, nunmehr Art. 133 Abs. 3) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren in Abgabensachen ist die Ermessensentscheidung durch das Bundesfinanzgericht zu treffen (vgl. Art. 130 Abs. 3 B-VG).

Die Ermessensübung zur Wiederaufnahme wurde im Wiederaufnahmebescheid wie auch im Prüfungsbericht (Punkt „Prüfungsabschluss“) unter Hinweis darauf, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden könnten, begründet. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Im Beschwerdefall geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Wiederaufnahme des Abgabenverfahren aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Umständen zur Erhebung der betroffenen Körperschaftsteuer in der gesetzlichen (und nicht geringfügigen) Höhe in Erfüllung des gesetzlichen Auftrages zur Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen (§ 114 BAO) zweckmäßig war. Unbilligkeitsgründe sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und wurden auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet, zumal die Gewinnerhöhung aus der Prüfungsfeststellung der TZ 1 des BP-Berichtes 169.940,74 € betragen hat.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte sohin zu Recht.

B. Zur Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2015

a) Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 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.

Eine verdeckte Ausschüttung ist in diesem Zusammenhang jede nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) einer Körperschaft an die an ihr unmittelbar

oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung (Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung) der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh. ihre Ursache - welche anhand eines Fremdvergleichs ermittelt wird - in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben (Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer-KStG 1988, 32. Lfg, § 8 Rz. 555).

Wurde bei der Ermittlung des Einkommens eine verdeckte Ausschüttung ergebnismindernd (als Betriebsausgabe oder zu geringe Betriebseinnahme) berücksichtigt, so ist die von ihr ausgehende Wirkung rückgängig zu machen bzw. zu neutralisieren.

Die aus der Abfindungszahlung resultierende verdeckte Ausschüttung an die Gesellschafter, die bei der Körperschaft im Wege der Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgaben abgesetzt wurde, ist daher dem Einkommen zuzuschlagen und hat diese Korrektur außerbilanzmäßig zu erfolgen (Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer-KStG 1988, 32. Lfg, § 8 Rz. 1133ff).

Entsprechend dem festgestellten Sachverhalt hat die Beschwerdeführerin eine Abfindungszahlung an ihre Gesellschafter für ein Bestandsrecht als Vermögensbestandteil der GmbH & CoKG, aus der die beiden Kommanditisten ausgeschieden sind, geleistet und diesen Betrag als Aktivposten in ihre Buchhaltung aufgenommen. Im Jahr Jahr machte sie aufgrund einer Verteilung auf 15 Jahre ein Fünfzehntel der Summe als Betriebsaufwand geltend.

Dass die Vereinbarung der Abfindungsverpflichtung bzw die Zahlung des Abfindungsbetrages nicht fremdüblich war und der Beschwerdeführerin fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt worden wäre, wurde bereits im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt. Hieraus folgt, dass sämtliche Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung im beschwerdegegenständlichen Fall vorliegen und eine außerbilanzmäßige Korrektur zu erfolgen hat.

Insoweit kann es dahingestellt bleiben, ob die konkrete gesellschaftsrechtliche Gestaltung, sowie der zwischen der Beschwerdeführerin und der GmbH & CoKG geschlossene Mietvertrag als Ganzes bzw einzelne Bestimmungen des Vertrages (Kündigungsverzicht auf 50 Jahre, fehlende Wertanpassung für die ersten 15 Jahre, fehlende Vereinbarung bezüglich eines allenfalls entstandenen Mietrechtes) als fremdunüblich zu beurteilen wäre. Ebensowenig bedarf es einer Überprüfung des Gutachtens in Bezug auf die Wertermittlung des Bestandsrechtes. Da die Ablösevereinbarung für das Bestandsrecht schon dem Grunde nach aus besagten Gründen als fremdunüblich zu beurteilen ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die streitgegenständliche Entscheidung hing vielmehr im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 3. September 2026