

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf , gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 24. Jänner 2012 betreffend Abweisung des Antrages vom 18. Jänner 2012 auf Bescheidbehebung gem. § 299 BAO betreffend § 299 BAO betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 2009 und betreffend Körperschaft-, Umsatz- und Kapitalertragsteuer 2009 nach Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung am 11. November 2015

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) betreibt die Bewirtschaftung von Immobilien in der Rechtsform einer GmbH und ermittelt den Gewinn nach dem Kalenderjahr.

Die Bf hat zwei Geschäftsführer. Der Geschäftsführer G (in der Folge kurz G) ist an der Bf mit 99% beteiligt.

G bot der Bf am 30. September 2002 an, die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft Lageadresse (in der Folge Mietobjekt), ab 1. Oktober 2002 auf unbestimmte Zeit zu mieten. Mit Schreiben vom 1. Dezember 2002 nahm die Bf dieses Angebot an. Der dadurch **2002** zustande gekommene **Mietvertrag** enthält ua folgende Bestimmungen:

Das Mietverhältnis kann von jedem der Vertragsteile unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist auf den letzten Tag eines jeden Monats aufgekündigt werden. Der Mieter verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren auf eine Kündigung (Pkt. 2.2).

Der monatlich im Voraus zu entrichtende wertgesicherte Mietzins beträgt 900,00 € zuzüglich Umsatzsteuer (Pkt. 3).

Der Mieter darf nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung des Vermieters Veränderungen am Bestandobjekt vornehmen (Pkt. 8.7).

Bei Auflösung des Mietverhältnisses steht dem Mieter das Recht zu, Einbauten zu entfernen, sofern dies ohne wesentliche Verletzung der Substanz möglich ist. Der Mieter ist nur berechtigt, Aufwandsersatz für Verbesserungen des Mietgegenstandes vom Vermieter zu verlangen, wenn der Vermieter der Verbesserungsarbeit schriftlich zugestimmt hat.

Für jedes Jahr der Dauer des Mietverhältnisses verringert sich der Aufwandsersatz um 1/10, für angefangene Jahre pro Monat 1/12 davon (Pkt. 9.2).

Modifikationen des Mietvertrages können nur schriftlich erfolgen (Pkt. 14.1).

Für Oktober 2002 wird wegen der Sanierungsarbeiten keine Miete entrichtet. (Pkt. 14.4).

Aus dem **Anlagenverzeichnis** ist auf dem Sachkontonummer 0260 mit der Bezeichnung „Bauliche Investitionen in fremdem Wohn- und Sozialgebäude“ **zum 31.12.2009** ersichtlich, dass die Bf als Mieterin des gegenständlichen Mietobjektes bis zu deren Abgang am 30.11.2009 mit einem Restbuchwert von insgesamt 93.825,70 € folgende Adaptierungen bzw. Sanierungen vorgenommen hat:

30.11.2002: 41.175,24

30.11.2003: 30.223,74

30.11.2004: 35.872,48

30.09.2006: 653,31

Am 2. November 2010 brachte die Bf die **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärung 2009** mit FinanzOnline beim Finanzamt elektronisch ein.

Am 3. November 2010 langte der **Jahresabschluss 2009** der Bf beim Finanzamt ein. In der Gewinn- und Verlustrechnung 2009 werden Schadensfälle in Höhe von 101.523,36 € abgesetzt. Aus Seite 4 des Anhangs geht hervor, dass im genannten Betrag der Restbuchwert baulicher Investitionen Mietobjekt in Höhe von 96.188,70 € enthalten ist, wovon laut Anlagenverzeichnis 93.825,70 € auf das Sachkonto 0260 und 2.363,00 auf das Sachkonto 0270 entfallen.

Mit Bescheiden vom 3. November 2010 wurde die Bf zunächst erklärungsgemäß zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 veranlagt.

Mit **Schreiben vom 18. Jänner 2011** ersuchte das **Finanzamt** die Bf um folgende Ergänzungen der Steuererklärungen 2009 zum Restbuchwert bauliche Investitionen Mietobjekt:

Laut Pkt. 9 des Anbotes zum Bestandsvertrag stehe dem Mieter das Recht zu, bei Auflösung des Mietverhältnisses Aufwandsersatz für Verbesserungen des Mietgegenstandes vom Vermieter zu verlangen. Welche Aufwandsätze seien verlangt worden?

Im gegenteiligen Fall seien die Gründe hiefür darzulegen.

Seien während der unternehmerischen Nutzung Mieterinvestitionen getätigt worden, führe dies bei dauernder Zweckänderung zu einer Entnahme, die steuerpflichtig sei.

Warum sei dieser Vorgang in der Umsatzsteuererklärung nicht erklärt worden?

Um Stellungnahme werde ersucht.

Nach zweimaliger Fristverlängerung teilte die **Bf** dem Finanzamt mit **Schriftsatz** vom **15. März 2011** Folgendes mit:

Als Aufwandsersatz für die getätigten Mieterinvestitionen sei der Betrag von 10.500,00 € verlangt und auch bezahlt worden.

Die Abrechnung sei im September 2010 erfolgt, der Betrag irrtümlich bei der Erstellung der Bilanz zum 31.12.2009 nicht abgegrenzt worden.

Um außerbücherliche Zurechnung im Kalenderjahr 2009 werde ersucht, falls das Finanzamt dies für notwendig erachte.

Mit **Bescheiden** vom **26. Juli 2011** hob das Finanzamt den **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 2009** vom 3. November 2010 gem. § 299 BAO wegen Unrichtigkeit des Spruches auf.

Mit neuem **Körperschaftsteuerbescheid 2009** vom **26. Juli 2011** verringerte das Finanzamt mit folgender Begründung den Verlust aus Gewerbebetrieb um 42.835,61 von bisher 98.333,59 € auf 55.497,98 €:

Mieterinvestitionen Adaptierung Mietobjekt

Im Jahr 2009 sei das im Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführer G stehende Mietobjekt veräußert und das Mietverhältnis aufgelöst worden. Entsprechend dem Mietvertrag stehe dem Mieter für die getätigten Investitionen bei Auflösung des Mietverhältnisses ein Aufwandsersatz für die Verbesserungen des Mietgegenstandes zu. Für jedes Jahr der Dauer des Mietverhältnisses verringere sich der Aufwandsersatz um 1/10, für angefangene Jahre pro Monat um 1/12 davon.

In diesem Falle erwerbe die GmbH (Bf) bei Beendigung des Mietverhältnisses einen Entschädigungsanspruch als Gegenleistung dafür, dass die Mieterinvestitionen ins wirtschaftliche Eigentum des Vermieters (Gesellschafter G) übergehen.

Der Aufwandsersatz betrage laut Ermittlung des Finanzamtes 42.835,61 €. Laut Vorhaltsbeantwortung sei nur ein Aufwandsersatz von 10.500,00 € verlangt und geleistet worden, der laut Vorhaltsbeantwortung in der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt wurde. Das Betriebsergebnis sei angepasst worden. In der Vorhaltsbeantwortung seien keinerlei Angaben zur Höhe des Aufwandsatzes gemacht worden.

Verzichte eine Gesellschaft zu Gunsten ihres Gesellschafters zum Teil auf die ihr zustehenden Aufwandsätze, so liege eine verdeckte Gewinnausschüttung (32.335,61 €) an den Gesellschafter vor.

Verdeckte Gewinnausschüttungen seien alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen an die an einer Körperschaft unmittelbar beteiligten Personen, die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden.

Dieser Verzicht auf die gesamte Höhe des Aufwandsatzes stelle einen Vorteil des Gesellschafters dar, der als inländischer Kapitalertrag der KESt zu unterziehen sei.

Mit neuem **Umsatzsteuerbescheid 2009** vom **26. Juli 2011** erhöhte das Finanzamt mit folgender Begründung die Umsatzsteuer von bisher 11.425,56 € auf 30.190,70 €:  
Adaptierung Mietobjekt:

Im Jahr 2009 sei das angemietete Objekt veräußert worden. Wurden während der unternehmerischen Nutzung Mieterinvestitionen getätigt, führe dies bei dauernder Zweckänderung zu einer steuerpflichtigen Entnahme. Als Wert im Zeitpunkt der Entnahme sei der Restbuchwert in Höhe von 96.188,70 € (tatsächlich 93.825,70 €) angesetzt worden, weil hiezu der Bedenkvorhalt nicht beantwortet worden sei.

Mit **Haftungsbescheid** für den Zeitraum **2009** vom **25. Juli 2011** machte das Finanzamt mit folgender Begründung die Haftung der Bf betreffend **Kapitalertragsteuer** in Höhe von 8.083,90 € für den Zufluss von Kapitalerträgen in Höhe von 32.335,61 € an G gemäß § 93 EStG 1988 geltend:

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO werde die gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 zum Abzug verpflichtete Bf zur Haftung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 8.083,90 € herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung zu Gesamtschuldnern.

Mit Schriftsatz vom **31. August 2011** erhab die **Bf Berufung** gegen die Bescheide vom 25. und 26. Juli 2011 betreffend die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer 2009.

Mangels fristgerechter Behebung des Mangels der fehlenden Begründung dieser Berufungen vom 31. August 2011 wurden diese mit am 4. Oktober 2011 zugestellten **Bescheiden vom 29. September 2011** gemäß **§ 85 Abs. 2 BAO** als zurückgenommen erklärt.

Mit **Schriftsatz vom 18. Jänner 2012** stellte die Bf einen **Antrag** („Wiederaufnahmeantrag“) gemäß **§ 299 BAO** betreffend den **Körperschaft-, Umsatzsteuer- und Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer 2009** vom 25. bzw. 27. (richtig: 26.) Juli 2011:

Es werde mit folgender Begründung beantragt, die genannten Bescheide ersatzlos aufzuheben, weil sich der Spruch der Bescheide als nicht richtig erwiesen habe.

Das Mietobjekt sei vom Eigentümer im Jahr 2009 verkauft worden und die Eintragung in das Grundbuch sei im Jahr 2010 erfolgt.

Der im Mietvertrag vorgesehene Aufwandsersatz (Schadenersatz) für die vom Mieter vorgenommenen Verbesserungen des Mietgegenstandes sei vertragskonform im Jahr 2010 abgerechnet und bei der Bf verbucht worden.

Die Abrechnung des vom (ehemaligen) Vermieter zu leistenden bzw. geleisteten Schadenersatzes sei im Übrigen bei der ESt-Veranlagung 2009 zur Steuernummer des G bereits vorgelegt worden.

Zum Nachweis der Richtigkeit der obigen Begründung erhalte das Finanzamt in Beilage eine Kopie des Jahresabschlusses zum 31.12.2010 (der im Firmenbuch bereits

offengelegt sei), sowie der G & V - Rechnung 2010 (in der unter „Übrige Erträge“ der erhaltene Schadenersatz ausgewiesen sei) und außerdem eine Kopie der Schadenersatz-Rechnung und die genaue Berechnung des Schadenersatzes iHv. € 40.137,61.

Eventualantrag: Wenn es der Verfahrensvereinfachung diene, sei die Bf auch damit einverstanden, die Schadenersatz-Abrechnung außerbücherlich in das Jahr 2009 vorzuziehen.

Auf jeden Fall sei die Annahme einer umsatzsteuerpflichtigen Entnahme (Eigenverbrauch) und einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gerechtfertigt.

Die im Schreiben vom 15. März 2011 enthaltene Beantwortung des Ergänzungsersuchens sei leider unvollständig gewesen und werde durch die vorgelegten Unterlagen ergänzt bzw. berichtigt.

Die Vorlage der Unterlagen sollte innerhalb der verlängerten Berufungsfrist erfolgen, dazu sei es aber nicht mehr gekommen, weil die Verlängerung der Berufungsfrist abgelehnt worden sei.

Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung werde beantragt.

In der dem Antrag gem. § 299 BAO angeschlossenen Gewinn- und Verlustrechnung wies die Bf für 2010 unter der Bezeichnung „übrige“ unter Pkt. 3 lit. b einen sonstigen betrieblichen Ertrag von 40.137,61 € aus. Dieser Betrag wurde in einer weiteren Beilage sinngemäß wie folgt ermittelt:

	Mieterinvestition	Abschreibung 10/2002-9/2009	Abschreibung 10-12/2009	Ablösebetrag
2002	41.175,84	-28.823,09	-1.029,40	11.323,35
2003	30.223,74	-18.134,24	-755,59	11.333,91
2004	35.872,48	-17.936,24	-896,81	17.039,43
2006	653,21	-195,96	-16,33	440,92
	107.925,27	65.089,53	2.698,13	40.137,61

Als weitere Beilage wurde die Rechnung Nr. 53 vom 31.12.2010 der Bf an G über Schadenersatz-Rechnung betreffend Mieter-Investitionen im Mietobjekt gemäß Mietvertrag-Anbot vom 30.9.2002 laut beiliegender Wert-Ermittlung über 40.137,61 € vorgelegt und darin ausgeführt, dass darauf folgende Teilbeträge verbucht worden seien

Nr. 431	am 30.09.2010	10.500,00 €		
Nr. 51	am 31.12.2010	24.000,00 €		
Nr. 52	Am 31.12.2010	13.803,71 €	Betrag bezahlt am 5.11.2009	
Summe		48.303,71 €	-40.127,61 €	8.166,10 € Gutschrift

Die Verbuchung erfolge über das Verrechnungskonto

Mit **Bescheid vom 24. Jänner 2012** wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 299 BAO der Bf vom 18. Jänner 2012 betreffend Körperschaft-, Umsatz- und Kapitalertragsteuer 2009 mit folgender Begründung ab:

Im Jahr 2009 sei das von der Bf angemietete, im Eigentum des Gesellschaftergeschäftsführer G stehende Objekt von diesem veräußert und das Mietverhältnis mit der Bf aufgelöst worden. Entsprechend dem Mietvertrag stehe dem Mieter (Bf) für die getätigten Investitionen bei Auflösung des Mietverhältnisses ein Aufwandersatz für die Verbesserungen des Mietobjektes zu.

Für jedes Jahr der Dauer des Mietverhältnisses verringere sich der Aufwandersatz um 1/10, für angefangene Jahre pro Monat um 1/12 davon. In diesem Fall erwerbe die GmbH (Bf) bei Beendigung des Mietverhältnisses einen Entschädigungsanspruch als Gegenleistung dafür, dass die Mieterinvestitionen ins wirtschaftliche Eigentum des Vermieters (Gesellschafter G) übergehen.

Lt. Anlageverzeichnis betragen die Investitionen in das gegenständliche Gebäude 107.924,77 €. Dieser Betrag setze sich wie folgt zusammen:

Investitionen	Anschaffung laut AVZ	Abgang laut AVZ	Ausmaß des Aufwandersatzes	Betrag
41.175,24 €	30.11.2002	30.11.2009	3/10	12.352,57 €
30.223,74 €	30.11.2003	30.11.2009	4/10	12.089,49 €
35.872,48 €	30.11.2004	30.11.2009	5/10	17.936,24 €
653,31 €	30.09.2006	30.11.2009	7/10 + 2/12	468,20 €
				42.846,50 €
Tatsächlich geleisteter Aufwandersatz				-10.500,00 €
Verdeckte Gewinnausschüttung				32.346,50 €

Der Aufwandersatz betrage laut Ermittlung des Finanzamtes 42.846,50 €. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2011 sei nur ein Aufwandersatz von 10.500,00 € verlangt und geleistet, in der Gewinnermittlung jedoch nicht berücksichtigt worden. Verzichte eine Gesellschaft zu Gunsten ihres Gesellschafters zum Teil auf die ihr zustehenden Aufwandersätze, so liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2011:

*„Als Aufwandersatz für die getätigten Mieterinvestitionen wurde der Betrag von € 10.500,00 verlangt und auch bezahlt. Die Abrechnung erfolgte im September 2010, der Betrag wurde irrtümlich bei der Erstellung der Bilanz zum 31.12.2009 nicht abgegrenzt“*

*Ich ersuche um außerbücherliche Zurechnung im Kalenderjahr 2009, falls Sie dies für notwendig erachten.“*

Im Antrag auf Bescheidaufhebung vom 18.1.2012 behauptete die Bf nunmehr, dass der Aufwandersatz für die Mieterinvestitionen im Jahr 2010 iHv nunmehr 40.137,61 € in der GuV berücksichtigt worden sei.

Die Bf übersehe dabei offensichtlich, dass auch im Hinblick auf verdeckte Gewinnausschüttungen das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot (VwGH 08.11.1983, 83/14/0101) gilt. Sei daher eine verdeckte Ausschüttung einmal bewirkt, könne sie grundsätzlich nicht mehr mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden. Werden Rückzahlungen des durch die verdeckte Ausschüttung Begünstigten geleistet, so seien diese als gesellschaftsrechtliche Einlagen anzusehen (VwGH 24.03.1998, 97/14/0118). Zum Zeitpunkt der Neutralisierung einer verdeckten Ausschüttung sei auszuführen, dass die Korrektur einer verdeckten Ausschüttung in jenem Gewinnermittlungszeitraum vorzunehmen ist, in dem das Einkommen durch vorenthaltene Einnahmen beeinflusst wurde.

Die von der Bf als Antragsteller behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides liege daher nicht vor.

Mit **Schriftsatz** vom **24. Februar 2012** erhob die Bf **Berufung gegen** die Abweisung ihres Antrages gemäß § 299 BAO durch den ihr am 30. Jänner 2012 zugestellten **Bescheid vom 24. Jänner 2012** und beantragte mit folgender Begründung die ersatzlose Aufhebung der Bescheide vom 26. und 25. Juli 2011:

Im Jahr 2009 sei das Mietobjekt von dessen Eigentümer verkauft und das Bestandverhältnis mit Jahresende aufgelöst worden (bis dahin seien die Mieteinkünfte der Bf zugeflossen und von dieser auch alle mit der Liegenschaft in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, also auch die Abschreibung, getragen worden).

Entsprechend dem Bestandvertrag sei mit der Auflösung des Bestandvertrages ein Schadenersatzanspruch des Mieters für die Mieterinvestitionen entstanden. **Der Abrechnungszeitraum für die Zehntelabschreibung pro Jahr beginne mit dem Beginn der Vermietung, also mit dem 1.10.2002, und ende mit dem 31.12.2009.**

Die vertragskonforme Abrechnung (Hinweis auf Beilage, die jener des Antrages auf Bescheidaufhebung entspricht) ergebe einen Schadenersatzanspruch iHv 40.137,61 €, der im Jahr 2010 auch tatsächlich in dieser Höhe abgerechnet worden sei. Der obige Bescheid weise demgegenüber einen Schadenersatzanspruch iHv 42.846,50 € aus und erweise sich daher schon in diesem Punkt als nicht richtig.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2011 sei zwar als Abrechnungsbetrag 10.500,00 € angegeben worden, dies sei aber irrtümlicherweise nur ein Teilbetrag, der am 30.9.2010 abgerechnet und bezahlt worden sei. Im Jahr 2009, nämlich am 5.11.2009, sei eine weitere Teilzahlung und zwar iHv 13.803,71 € geleistet worden, die irrtümlicherweise in der Vorhaltsbeantwortung vom 15.3.2011 gar nicht angegeben worden sei. Auch in diesem

Punkt erweise sich der obige Bescheid als nicht richtig, weil dieser Betrag nicht bei der Berechnung im Bescheid des Finanzamtes berücksichtigt worden sei.

Aus der unrichtigen bzw. unvollständigen Vorhaltsbeantwortung könne aber keinesfalls ein Verzicht auf den vollen Schadenersatz abgeleitet werden. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Das müsse auch und besonders für unvollständige bzw. unrichtige Vorhaltsbeantwortungen des Steuerpflichtigen gelten, die ganz offensichtlich dem be- und nachweisbaren Sachverhalt widersprechen.

Dass die Schadenersatz-Abrechnung erst im Kalenderjahr 2010 erfolgt sei, entspreche der üblichen Vorgangsweise und zeitlichen Abfolge, der Irrtum habe nur in der nicht korrekten Abgrenzung in der Bilanz zum 31.12.2009 bestanden. Ein Forderungsverzicht und eine dadurch bewirkte verdeckte Gewinnausschüttung liege nicht vor, und daher auch nicht eine nachträgliche Korrektur einer solchen.

Die Bf beantrage daher die ersatzlose Aufhebung des KESt-Bescheides 2009 vom 25.7.2011 und die Abänderung des KöSt-Bescheides 2009 vom 26.7.2011 wie im Antrag vom 18.1.2012.

Zur Umsatzsteuer werde Folgendes als Begründung vorgebracht:

Im Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 26.7.2011 sei die Festsetzung von Umsatzsteuer damit begründet worden, dass Eigenverbrauch vorliege. Als Wert sei der Restbuchwert der Mieterinvestitionen angesetzt worden und zwar mangels anderer Angaben, also schätzungsweise, iHv 96.188,70 €.

Tatsächlich ergebe sich aus dem oben Gesagten, dass kein Eigenverbrauch und keine umsatzsteuerpflichtige Entnahme vorliegen, weil für die (verlorenen) Mieterinvestitionen ein Schadenersatzanspruch bestehe, der im Jahr 2010 abgerechnet worden sei. Echter Schadenersatz liege vor, wenn die Verpflichtung, für einen Schaden einzustehen zu müssen, sich auf Grund einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung (hier: aus dem Bestandvertrag) ergebe. Echter Schadenersatz sei kein Entgelt für eine Lieferung oder sonstige Leistung und daher nicht umsatzsteuerbar.

Die Bf beantrage daher auch die ersatzlose Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2009 vom 26.7.2011.

Weiters beantragte die Bf vor Erlassung einer Berufungsentscheidung die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zur Klärung des Sachverhaltes.

Im **Vorlagebericht** vom **5. April 2012** wiederholte das Finanzamt die Ausführungen des bekämpften Bescheides vom 24. Jänner 2012, wies ergänzend darauf hin, dass die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt (VwGH 05.08.1993, 91/14/0127; Stoll, BAO 2888) und beantragte die Abweisung der Berufung als unbegründet.

**Mit Schreiben vom 19. Juni 2012 ergänzte das Finanzamt die Begründung des bekämpften Bescheides vom 24. Jänner 2012 sinngemäß wie folgt:**

Die Bf habe als Mieterin des gegenständlichen Objekts in den Jahren 2002 bis 2006 Mieterinvestitionen iHv 107.924,77 € getätigt. Im Jahr 2009 sei das Mietverhältnis vom Vermieter und Eigentümer, dem mit 99% beteiligten Gesellschafter G gelöst worden. Trotz zivilrechtlicher Verpflichtung im Mietvertrag sei an die Mieterin keine Ablösezahlung geleistet worden. Das gegenständliche Objekt sei in der Folge umsatzsteuerfrei veräußert worden.

Verwendungen von Unternehmensvermögen der Kapitalgesellschaft (Mieterinvestitionen im gegenständlichen Mietobjekt), die ihre Ursache im gesellschaftlichen Bereich haben, seien umsatzsteuerlich Verwendung zu unternehmensfremden Zwecken. Werden Gegenstände des Unternehmens der Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter causa societas unentgeltlich überlassen, so sei der Tatbestand des § 3 Abs. 2 UStG erfüllt. Bemessungsgrundlage sei der adaptierte Einkaufspreis, das sei in der Regel der Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Entnahme. Als Wert im Zeitpunkt der Entnahme sei der Restbuchwert iHv 96.188,70 € angesetzt worden, weil der diesbezügliche Bedenkenvorhalt von der Bf nicht beantwortet worden sei.

Die von der Bf behauptete Rechtswidrigkeit liege nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

**Am 17. März 2015 richtete das erkennende Gericht folgendes Schreiben an das Finanzamt:**

Das Finanzamt habe mit dem bekämpften Bescheid vom 24.1.2012 den Antrag auf Bescheidbehebung gem. § 299 BAO vom 18.1.2012 abgewiesen, der sinngemäß geltend mache, dass die Besteuerung der Überlassung der Mieterinvestitionen durch die Bf (GmbH) an ihren Gesellschafter zu Unrecht im Jahr 2009 statt im Jahr 2010 erfolgt sei. Mit Schriftsatz vom 17. April 2012 habe die für die Bf einschreitende Rechtsanwaltskanzlei den Kaufvertrag vom 2. Oktober 2009 vorgelegt und zutreffend darauf hingewiesen, dass nach dessen Pkt. V die Übergabe und Übernahme des gegenständlichen Objektes erst mit 1. Jänner 2010 erfolgt sei. Hinsichtlich der Körperschaft- und Umsatzsteuer 2009 sei der Antrag vom 18.1.2012 auf ersatzlose Aufhebung nicht nur gegen die Sachbescheide, sondern auch gegen die zu Grunde liegenden Aufhebungsbescheide vom 26. Juli 2011 gerichtet. Dem Antrag der Bf vom 18.1.2012 dürfte demnach Berechtigung zukommen.

**Mit Schreiben vom 16. April 2015 legte das Finanzamt Anbot samt Annahme des Bestandsvertrages vor und gab folgende Stellungnahme ab:**

Die Besteuerung der Überlassung der Mieterinvestitionen sei im Jahr 2009 erfolgt, weil in diesem Jahr das Mietverhältnis zwischen der Bf als Mieterin und G als Vermieter aufgelöst worden und der in Pkt. 9 des Mietvertrages **vorgesehene Aufwandersatz im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses** von der GmbH (Bf) nicht geltend gemacht worden sei.

Die anschließende Veräußerung des Objektes durch den Eigentümer G habe mit der Besteuerung der Überlassung der Mieterinvestitionen keinen Zusammenhang. Verwirklicht sei dieser mit Beendigung des Mietverhältnisses im November 2009 (s. Anlagenverzeichnis – Abgang Mieterinvestitionen; s. GuV Mietaufwand). Der Buchwertabgang sei, wie im Anlagenverzeichnis durch die Bf selbst dokumentiert, bereits im Jahr 2009 erfolgt.

Auch die Bf sei im gesamten Vorhalteverfahren nach Ansicht des Finanzamtes richtigerweise vom Besteuerungszeitraum 2009 ausgegangen (z.B. S 11/2009 Veranlagungsakt).

Mit **Schreiben** vom **27. April 2015** übermittelte das erkennende Gericht der Bf das Schreiben des Finanzamtes vom 16. April 2015 und forderte die Bf zur Stellungnahme hiezu und der Vorlage folgender Unterlagen auf:

Kündigung des Mietvertrages aus 2002 durch den Vermieter (Pkt. 2.2 des Mietvertrages)

Beleg betreffend Rückzahlung der Kautions (Pkt. 5)

Schriftliche Zustimmung des Vermieters zu Verbesserungsarbeiten (Pkt. 9.2)

Abrechnung des Ersatzes für die Verbesserungsarbeiten (Pkt. 9.2)

Nachweis der Zahlung der Miete für die Monate des Jahres 2009 (Pkt. 3)

Mit **Telefax** vom **30. April 2015** ergänzte das erkennende Gericht sein Schreiben vom 27. April 2015 um folgende vorzulegende Unterlagen zur Rechnung Nr. 53 der Bf an G vom 31.12.2012:

Rechnungen Nr. 431 30.9.2010, Nr. 51 31.12.2010 und Nr. 52 31.12.2010 je samt

Buchungs- und Zahlungsbeleg

Ausdruck des Verrechnungskontos des G der Jahre 2009 und 2010

Mit **Schriftsatz** vom **14. Mai 2015** legte die **Bf** Unterlagen vor und gab sinngemäß folgende Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamtes vom 16. April 2015 ab:

Die Beendigung des Bestandverhältnisses sei mit der Übergabe des Bestandobjektes an den Käufer laut Kaufvertrag am 01.01.2010 erfolgt. Bis dahin seien auch sämtliche Hausabgaben von der Mieterin (Bf) getragen worden. Dass von der Mieterin der Buchwertabgang der Mieterinvestitionen bereits im November 2009 verbucht wurde, sei falsch und bereits im Vorhalteverfahren berichtigt worden. Dem habe das Finanzamt aber nicht Rechnung getragen.

Eine Fristverlängerung des Vorhalteverfahrens zur Abhaltung einer mündlichen Verhandlung über den Streitgegenstand sei abgelehnt worden, sodass die Bescheide rechtskräftig geworden seien.

Der nun in Behandlung stehende Wiederaufnahmeantrag solle erreichen, dass die Besteuerung der Überlassung der Mieterinvestitionen richtigerweise im Jahr 2010 erfolge und daher im Jahr 2009 keine verdeckte Gewinnausschüttung getätigt habe werden können.

Im Übrigen sei für 2009 die Ermittlung der verdeckten Gewinnausschüttung unrichtig erfolgt. Im Bescheid vom 24.1.2012 betreffend die Abweisung des Antrags vom 18.1.2012 sei die genaue Berechnung dargestellt, und vom errechneten Entschädigungsanspruch nur ein Betrag von 10.500,00 € als Gegenleistung des Vermieters berücksichtigt worden.

Tatsächlich ergebe sich aber aus dem Verrechnungskonto des G aus dem Jahr 2009 (Hinweis auf Beilage), und der Abrechnung vom 31.12.2010 über den Schadenersatz (RNr.53; Kopie in Beilage), dass im Jahr 2009 weitere Teilleistungen (a conto-Zahlungen) von 24.000,00 € am 30.6.2009 und 13.803,71 € am 31.12.2010 geleistet worden seien. Aus der genannten Abrechnung ergebe sich sogar ein Überhang von 8.166,10 € gegenüber dem errechneten Schadenersatz-Anspruch von 40.137,61 €.

Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ergebe sich demnach auch bei Versteuerung im Jahr 2009 keine Begründung; dem Wiederaufnahmeantrag wäre also auch dann stattzugeben, wenn die Versteuerung nicht im Jahr 2010 vorzunehmen wäre.

Der Wiederaufnahmeantrag betreffe auch den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 26.7.2011.

Als Grundlage der Versteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung habe das Finanzamt ohne nähere Begründung den Buchwert von 96.188,70 € angesetzt, lediglich mit dem Hinweis, ein diesbezüglicher Bedenkenvorhalt wäre nicht beantwortet worden.

Ein solcher Vorhalt sei der Bf nicht bekannt. Es sei eine vGa durch Entnahme der Mieterinvestitionen angenommen worden. Der Wert dieser Entnahme könne aber nicht im Buchwert, sondern nur im Schadenersatz-Anspruch, auf den (angeblich) verzichtet worden sei, bestehen, der nach den Ermittlungen des Finanzamtes nur 32.346,50 € betrage.

Da aber - wie oben ausgeführt - nach Ansicht der Bf im Jahr 2009 keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, sei keine Umsatzsteuer festzusetzen, weil nicht-steuerbarer Schadenersatz (für die verlorene Mieterinvestition) vorliege. Dies gelte auch dann, wenn die Versteuerung im Jahr 2009 vorzunehmen wäre.

Zusammenfassend erwiesen sich die Steuerbescheide 2009 (Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer), auf die sich der gegenständliche Wiederaufnahmeantrag bezieht, als unrichtig, gleichgültig ob die Versteuerung der Mietvertragsauflösung im Jahr 2010 oder doch schon 2009 zu erfolgen habe.

Die Bf wiederhole daher ihren Wiederaufnahmeantrag bzw. den Antrag auf Bescheidbehebung.

Die angeforderten Unterlagen lägen diesem Schreiben bei:

1. Laut Schreiben vom 27.4.2015

Kündigung des Mietvertrages aus 2002 durch den Mieter; (1)

Einen Beleg über die Rückzahlung der vereinbarten Kaution gebe es nicht, weil eine Bankgarantie vorgelegt worden sei, die mit 31.1.2010 abgelaufen sei.

Schriftliche Zustimmung des Vermieters zu Verbesserungsarbeiten; (2)

Abrechnung des Ersatzes für die Verbesserungsarbeiten (= Mieterinvestitionen); (3)

Verrechnungskonto des G aus 2009 und Lieferantenkonto 30011; (4)

Verrechnungskonto des G aus 2010 und Konto 4940/erh. Schadenersatz; (5)

Konto 7700/ Mietaufwand aus 2009 (10).

2. Laut Fax vom 30.4.2015:

Rechnung Nr.431 (6)

Rechnung Nr.51 (7)

Rechnung Nr.52 (8)

Rechnung Nr. 53 betreffend Endabrechnung des Schadenersatzes. (9)

Über Auftrag des erkennenden Gerichts vom 19. Mai 2015 gab das **Finanzamt mit Schreiben** vom **25. Juni 2015** sinngemäß folgende **Gegenäußerung** zum samt Beilagen in Kopie übermittelten Schriftsatz der Bf vom 14. Mai 2015 ab:

### **1. Zeitpunkt der Auflösung des Mietverhältnisses**

Die Besteuerung der Überlassung der Mieterinvestitionen sei im Jahr 2009 erfolgt, weil in diesem Jahr das Mietverhältnis zwischen der Bf als Mieterin und G als Vermieter aufgelöst und der in Punkt 9 des Mietvertrages **vorgesehene Aufwandersatz im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses** von der GmbH (Bf) nicht geltend gemacht worden sei. Die anschließende Veräußerung des Objekts durch deren Eigentümer G habe mit der Besteuerung der Überlassung der Mieterinvestitionen keinen Zusammenhang. Dies sei mit Beendigung des Mietverhältnisses im November 2009 verwirklicht worden (Hinweis auf Anlagenverzeichnis - Abgang Mieterinvestitionen; GuV Mietaufwand und Vorhaltsbeantwortung vom 15.03.2011). Der Buchwertabgang sei, wie im Anlagenverzeichnis durch die Bf selbst dokumentiert, bereits im Jahr 2009 erfolgt. Auch die Bf sei im gesamten Vorhalteverfahren vom Besteuerungszeitraum 2009 ausgegangen (zB S 11 Veranlagungsakt).

**Werterhöhende Aufwendungen**, die der Mieter **freiwillig** tätigt (**Mieterinvestitionen**), fließen dem Vermieter nach der Judikatur des VwGH 20.03.1964, 131/63, 1964, 144; und 20.02.1998, 96/15/0086, 1998, 732, mit Beendigung des Mietverhältnisses als Vorteil aus dem Mietverhältnis zu (ebenso Quantschnigg/Schuch, § 28 Tz 31, und Kohler/Wakounig, 189; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn § 15 Tz 32).

**"Als Aufwandersatz für die getätigten Mieterinvestitionen wurde der Betrag von 10.500,00 € verlangt und auch bezahlt Die Abrechnung erfolgte im September 2010, der Betrag wurde irrtümlich bei der Erstellung der Bilanz zum 31.12.2009 nicht abgegrenzt. Ich ersuche um außerbücherliche Zurechnung im Kaiendeijahr 2009, falls sie das für nötig halten."** (Vorhaltsbeantwortung 15.03.2011, Seite 11)

*Erstellung des Jahresabschlusses 2010 ist ein wesentlicher Teil der Berufung 2009, weil die in der Veranlagung 2009 fehlende Abrechnung der Mieterinvestitionen gegenüber dem Vermieter tatsächlich im JA 2010 enthalten sind und nur irrtümlich nicht abgegrenzt wurden (Begründung in der Berufung gegen die verfahrensleitende Verfügung vom 27.09.2011 vom 04.11.2011, Seite 31).*

## **2. Entnahmewert USt**

Werden während der unternehmerischen Nutzung Mieterinvestitionen getätigt, führe dies bei dauernder Zweckänderung zu einer steuerpflichtigen Entnahme. Als Wert im Zeitpunkt der Entnahme sei der Restbuchwert in Höhe von 96.188,70 € angesetzt worden.

Der der Bf nicht bekannte Bedenkenvorhalt sei jener vom 18.01.2011, der durch die Bf (nach zweimaliger Fristverlängerung) am 15.03.2011 nur teilweise beantwortet worden sei.

## **3. Verrechnung über Verrechnungskonten**

Umbuchungen auf den Verrechnungskonten 30011 und 2315 seien für die Beurteilung einer vGa völlig irrelevant, **weil die dazugehörige Ertragsbuchung nicht vorhanden** sei.

Durch diese Verrechnungskonten könne nicht dokumentiert werden, dass es sich um Umbuchungen iZm Ablösezahlungen für die Mieterinvestitionen handelt; vielmehr sei das laufende Verrechnungsminus auf dem Konto 2315 (durch Bankkontobehebungen) durch das laufende Verrechnungsplus auf dem Konto 30011 (Mieteinnahmen G) ausgeglichen worden und habe diese Umbuchung NICHTS mit den fehlenden Ablösezahlungen iZm den Mieterinvestitionen zu tun. Die Ertragsbuchungen seien erst im Jahr 2010 in Form einer Umbuchung zum 31.12.2010 erfolgt, nachdem das Finanzamt bereits am 18.1.2011 Ermittlungen im Zusammenhang mit der vGa aufgenommen hatte.

Spätestens im JA 2009 hätte der Ertrag steuerlich erfasst werden müssen.

Über Vorhalt des erkennenden Gerichts vom 2. Juli 2015 gab die **Bf mit Schriftsatz** vom **7. August 2015** folgende **Gegenäußerung** zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Juni 2015 ab:

### **1 Zeitpunkt der Auflösung des Mietverhältnisses :**

Die Behauptung des Finanzamtes, zuerst sei der Mietvertrag aufgelöst und anschließend das Objekt durch den Eigentümer verkauft worden, sei unrichtig. Das Mietverhältnis sei erst nach dem Verkauf und zwar exakt mit der Übergabe des Objektes an den Käufer aufgelöst worden; das sei der 01.01.2010 gewesen. Bis dahin habe die Mieterin auch sämtliche Hauskosten zu tragen gehabt.

Der Anspruch auf Schadenersatz für die vom Mieter getätigten Investitionen könne daher erst mit diesem Zeitpunkt entstanden sein.

Die Mieterin habe zwar schon per November 2009 den Buchwert-Abgang verbucht; das sei der Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages gewesen. Dieser Irrtum sei aber nicht rechtsbegründend und noch im Vorhalteverfahren aufgeklärt worden, was das Finanzamt aber nicht berücksichtigt habe. Das Finanzamt hätte iSd wirtschaftlichen Betrachtungsweise die falsche Meinung der Mieterin nicht als richtig hinnehmen dürfen, sondern den wahren wirtschaftlichen (und damit auch rechtlichen) Gehalt der Besteuerung zu Grunde legen müssen.

Auch der VwGH verwendet die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" als Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte.

**Werterhöhende Aufwendungen** habe die Mieterin nicht freiwillig getätigt, sondern angesichts des Bauzustandes des Objektes sei eine entsprechend niedrige Miete verbunden mit der Verpflichtung zur Durchführung der Investitionen vereinbart worden. Außerdem sollten die Mieterinvestitionen mit Beendigung des Mietverhältnisses nicht entschädigungslos ins Eigentum des Vermieters übergehen. Vielmehr habe eine klare Regelung bestanden, wie der Kostenersatz (=Schadenersatz) errechnet werden sollte, was ja auch tatsächlich im Jahr der Auflösung des Mietvertrages geschehen sei. Die vom Finanzamt zitierten Entscheidungen träfen also auf den gegenständlichen Fall nicht zu.

## **2. Entnahmewert USt :**

Als Wert der vGa sei vom Finanzamt ohne weitere Begründung der Buchwert der Mieterinvestitionen angenommen worden. Dass ein Bedenkenvorhalt von der Mieterin angeblich nicht beantwortet worden sei, enthebe das Finanzamt nicht von der rechtlichen Begründung für den angenommenen Wert. Dazu werde ausdrücklich auf die Stellungnahme vom 14.Mai 2015, Abs. 1 Teil 2., S ½ verwiesen. Die diesbezüglichen Darlegungen der Bf seien auch in der nun vorliegenden Stellungnahme des Finanzamtes übergangen bzw. dazu keine Äußerung abgegeben worden.

## **3. Verrechnungskonto :**

Die auf den beiden Verrechnungskonten vorgenommenen Buchungen und die Saldierung mit der Schadenersatz-Forderung entsprächen sehr wohl dem System von Verrechnungskonten, bei dem laufende Forderungen mit Verbindlichkeiten saldiert werden. Die Ertragsbuchung habe naturgemäß und rechtlich richtig erst im Jahr 2010 vorgenommen werden können und stehe in keinem Zusammenhang mit allfälligen Ermittlungen des Finanzamtes.

Zusammenfassend sei die Auflösung des Mietverhältnisses mit der Übergabe des verkauften Objektes an den Käufer also mit 1.1.2010 erfolgt. Die Abrechnung des vereinbarten Schadenersatzes sei deshalb zu Recht im Jahr 2010 und daher im Jahr 2009 keine verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt. Daher habe auch keine Umsatzsteuer dafür anfallen können.

Dem entsprechend werde der Antrag auf Aufhebung der Körperschaft-, Kapitalertrag- und Umsatzsteuer 2009 wiederholt.

Mit der Ladung **vom 29. September 2015** zur mündlichen Verhandlung forderte das **erkennende Gericht** das Finanzamt – erfolglos - auf, binnen drei Wochen ab Zustellung eine Gegenäußerung zur in Kopie angeschlossenen Stellungnahme der Bf vom 7. August 2015 abzugeben.

Zur über Antrag der Bf durchgeführten **mündlichen Verhandlung** vom **11. November 2015** wird auf die in Kopie als Beilage angeschlossene Niederschrift verwiesen.

**Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das Finanzamt die von der Bf beantragte Aufhebung von Bescheiden gem. § 299 BAO zu Recht verweigert hat.**

Gemäß **§ 299 Abs. 1 BAO** (idF vor dem FVwGG 2012) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Die Aufhebung setzt die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. *Ritz*, aaO, § 299 Tz 13).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig erachtet. Die Sache, über die in der Berufung gegen einen Bescheid, mit welchem der Aufhebungsantrag abgewiesen wird, zu entscheiden ist, wird bei der beantragten Aufhebung durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Auch für Anträge auf Aufhebung gilt der allgemeine Grundsatz, dass es nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 29, unter Hinweis auf VwGH 20.02.1998, 97715/0153, 0154; 23.04.2001, 99/14/0104).

Im Schriftsatz vom 18. Jänner 2012 hat die Bf sinngemäß unter Bezug auf § 299 BAO die ersatzlose Aufhebung der Bescheide vom 25. und 26. Juli 2011 betreffend die Körperschaft-, Umsatz- und Kapitalertragsteuer 2009 beantragt, weil sich deren Spruch als nicht richtig erwiesen habe. In den den Bescheiden vom 26. Juli 2001 betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 zu Grunde liegenden Bescheiden gemäß § 299 BAO selben Datums wurde auf die nicht bloß geringfügigen Auswirkungen der in den Sachbescheiden genannten Rechtswidrigkeit verwiesen. Der Antrag der Bf vom 18. Jänner 2012 und der bekämpfte Bescheid vom 24. Jänner 2012 umfassen deshalb auch diese beiden verfahrensrechtlichen Bescheide (vom Finanzamt unwidersprochenes Schreiben des erkennenden Gerichts vom 17. März 2015 und Schriftsatz der Bf vom 15. April 2015).

Als Gründe der Rechtswidrigkeit machte die Bf zunächst sinngemäß die Besteuerung in der falschen Periode – 2009 statt 2010 – geltend. Jedenfalls sei die Annahme einer umsatzsteuerlichen Entnahme und einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtswidrig.

Das Argument der fehlenden Unrichtigkeit der vorangegangenen Sachbescheide bedeutet auch den Vorwurf des Fehlens der Voraussetzung für die den bekämpften Sachbescheiden betreffend die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 vom 26. Juli 2015 zu Grunde liegenden verfahrensrechtlichen Bescheiden gemäß § 299 BAO vom selben Tag.

In der Berufung vom 24. Februar 2012 ergänzte die Bf die geltend gemachten Gründe der Rechtswidrigkeit noch um die falsche Ermittlung ihres Anspruches gegen G für ihre

getätigten Investitionen als Mieter und die fehlende Berücksichtigung von Teilzahlungen des G.

Im Schriftsatz vom 14. Mai 2015 machte die Bf als weiteren Grund der Rechtswidrigkeit bei der Umsatzsteuer geltend, als Entnahmewert sei nicht der Buchwert, sondern die Höhe des Anspruches, auf den angeblich verzichtet worden sei, anzusetzen.

### **Das Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:**

Die Bf betreibt u.a. die Bewirtschaftung von Immobilien in der Rechtsform einer GmbH und ermittelt den Gewinn nach dem Kalenderjahr. Der Geschäftsführer G ist an der Bf mit 99% beteiligt.

G bot der Bf am 30. September 2002 an, das in seinem Eigentum stehende Mietobjekt ab 1. Oktober 2002 auf unbestimmte Zeit zu mieten. Mit Schreiben vom 1. Dezember 2002 nahm die Bf dieses Angebot an. Der dadurch **2002** zustande gekommene **Mietvertrag** enthält ua folgende Bestimmungen:

Das Mietverhältnis kann von jedem der Vertragsteile unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist auf den letzten Tag eines jeden Monats aufgekündigt werden. Der Mieter verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren auf eine Kündigung (Pkt. 2.2).

Der monatlich im Voraus zu entrichtende wertgesicherte Mietzins beträgt 900,00 € zuzüglich Umsatzsteuer (Pkt. 3).

Der Mieter darf nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung des Vermieters Veränderungen am Bestandobjekt vornehmen (Pkt. 8.7). Mit gesonderter Erklärung vom 30. September 2002 erteilte der Vermieter G der Mieterin Bf die Zustimmung zur Vornahme von nützlichen Verbesserungen des Hauses und damit im Zusammenhang stehende Veränderungen.

Bei Auflösung des Mietverhältnisses steht dem Mieter das Recht zu, Einbauten zu entfernen, sofern dies ohne wesentliche Verletzung der Substanz möglich ist. Der Mieter ist nur berechtigt, Aufwandsersatz für Verbesserungen des Mietgegenstandes vom Vermieter zu verlangen, wenn der Vermieter der Verbesserungsarbeit schriftlich zugestimmt hat.

Für jedes Jahr der Dauer des Mietverhältnisses verringert sich der Aufwandsersatz um 1/10, für angefangene Jahre pro Monat 1/12 davon (Pkt. 9.2).

Modifikationen des Mietvertrages können nur schriftlich erfolgen (Pkt. 14.1).

Für Oktober 2002 wird wegen der Sanierungsarbeiten keine Miete entrichtet. (Pkt. 14.4).

Die Bf hat die im gegenständlichen Objekt enthaltenen Wohnungen steuerpflichtig vermietet.

Aus dem **Anlagenverzeichnis** ist auf dem Sachkontonummer 0260 mit der Bezeichnung „Bauliche Investitionen in fremdem Wohn- und Sozialgebäude“ **zum 31.12.2009** ersichtlich, dass die Bf als Mieterin des gegenständlichen Mietobjektes bis zu deren

Abgang am 30.11.2009 mit einem Restbuchwert von insgesamt 93.825,70 € folgende Adaptierungen bzw. Sanierungen vorgenommen hat:

30.11.2002: 41.175,24

30.11.2003: 30.223,74

30.11.2004: 35.872,48

30.09.2006: 653,31

Miete für das gegenständliche Objekt bezahlte die Bf letztmals für Oktober 2009 an G. Aus der Vermietung des gegenständlichen Objektes erzielte die Bf im Jahr 2009 einen Nettoerlös (10% USt) von 14.168,91 €, was ca. 83% des Nettoerlöses des Vorjahres 2008 von 17.035,78 € entspricht.

Mit Schriftsatz vom 14. Juli 2010 legte G dem Finanzamt Beilagen zu den elektronisch eingebrachten Steuererklärungen für das Jahr 2009 vor.

In der Umsatzsteuerermittlung wies G dabei Mieteinnahmen in Höhe von netto 10.000,00 € sowie eine USt-Rückrechnung wegen Verkaufes per 30.9.2009 in Höhe von 2.127,88 € aus. In der nach der Nettomethode erstellten Überschussrechnung der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des gegenständlichen Objekts wies G "Mieteinnahmen (1-10/2009) von 10.000,00 € unter Hinweis auf den Verkauf am 2. Oktober 2009 aus.

Im Schriftsatz vom 3. November 2010 teilte G ua mit, dass das gegenständliche Mietobjekt zur Gänze an die Bf vermietet gewesen und Miete 2009 nur bis zum Verkauf also für zehn Monate bezahlt worden sei.

Mit Kaufvertrag vom 2. Oktober 2009 verkaufte der Vermieter G das gegenständliche Objekt an ein fremdes Ehepaar, wobei als Termin zur Übergabe der 1. Jänner 2010 vereinbart wurde.

## 2. Beweiswürdigung

### 2.1 Allgemeines

Nach § 167 Abs. 2 iVm 269 Abs. 1 **BAO** hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaben- und Beschwerdeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (VwGH 24.02.2005, 2004/16/0232).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132).

Die Beteiligungsverhältnisse und Geschäftsführer der Bf sind dem aktenkundigen Firmenbuchauszug entnommen. Der unstrittige Inhalt des Mietvertrages ergibt sich aus dem von den Parteien dieses Verfahrens mit Schriftsätze vom 15. bzw. 16. April 2015 vorgelegten Anbot des G vom 30. September und der Annahme durch die Bf vom 1. Dezember 2002.

Die in den Jahren 2002 bis 2004 und 2006 unbestritten am Mietobjekt durchgeföhrten Adaptierungs- bzw. Sanierungsarbeiten sind aus den im vorgelegten Bilanzakt enthaltenen Anlagenverzeichnissen zum 31.12. der Jahre 2008 und 2009 ersichtlich.

Die aus der Weitervermietung des gegenständlichen Objektes durch Bf erzielten Nettoerlöse sind aus den vorliegenden Jahresabschlüssen der Bf Jahre 2008 und 2009 ersichtlich.

Strittig ist im gegenständlichen Fall jedoch der Zeitpunkt der Beendigung des gegenständlichen Mietverhältnisses zwischen dem Vermieter G und der Bf als Mieterin.

## **2.2 Verträge zwischen nahen Angehörigen**

In **§ 21 bis § 23** Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 (**BAO**) ist Folgendes geregelt:

**§ 21.** (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

**§ 22.** (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

**§ 23.** (1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Die Verlagerung privat motivierter Geldflüsse soll durch die Hintanhaltung von Missbrauchshandlungen ( § 22 BAO ) und Scheinhandlungen ( § 23 BAO ) verhindert werden.

Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (VwGH 06.04.1995, 93/15/0064 ). Durch rechtliche

Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176 ). Daher sind eindeutige Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit (VwGH 26.01.1999, 98/14/0095 ) im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)

Diese Kriterien sind bei der **Beweiswürdigung** von Bedeutung (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134 ; 30.06.1994, 92/15/0221; 20.11.1990. 89/1470090).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.05.1999, 99/13/0039, 0072; 13.10.1999, 96/13/0013; und 26.04.2006, 2004/14/0066) sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und "seiner" GmbH ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an jene zwischen nahen Angehörigen.

Im gegenständlichen Fall ist G an der Bf mit 99% beteiligt und deren Geschäftsführer. Die oben dargestellten Grundsätze zur Beurteilung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind deshalb auch auf das gegenständliche Mietverhältnis zwischen G und Bf anzuwenden.

Da der Verkauf eines vermieteten Objektes den Bestandvertrag nicht auflöst ("Kauf bricht nicht Miete") ist auch der Verkauf des gegenständlichen Objektes durch G an ein fremdes Ehepaar mit Vertrag vom 2. Oktober 2009 per 1. Jänner 2010 für die Frage des Zeitpunktes der Auflösung des Mietvertrages zwischen G und Bf nicht entscheidend.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts kommt der ursprünglichen Erklärung der Bf der Auflösung des Mietverhältnisses im Jahr 2009 mehr Glaubwürdigkeit zu:

Im Anlagenverzeichnis zum 31.12.2009 hat die Bf für die baulichen Investitionen im gegenständlichen Objekt deren Abgang mit 30. November 2009 ausgewiesen.

Auf den diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes vom 18. Jänner 2011 teilte die Bf erst mit Schriftsatz vom 15. März 2011 lediglich mit, dass die Abrechnung im September 2010 erfolgt, der Betrag in der Bilanz zum 31.12.2009 irrtümlich nicht abgegrenzt worden sei und um außerbücherliche Zurechnung im Kalenderjahr 2009 ersucht werde, falls das Finanzamt dies für notwendig erachte.

Erst über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 27. April 2015 unter Hinweis auf Pkt. 2.2 des Mietvertrages (Kündigtmöglichkeit für beide Vertragsteile unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist auf den letzten Tag eines jeden Monats; 10-jähriger Kündigungsverzicht des Mieters) legte die Bf mit Schriftsatz vom 14. Mai 2015 eine von

G unterfertigte, mit 20.10.2009 datierte **Kündigung** per 01.01.2010 vor, die mit dem am selben Tag stattfindenden Übergabetermin an den Käufer der Liegenschaft begründet wurde.

Auf demselben Blatt bestätigte der Vater des G für die Bf, deren zweiter Geschäftsführer er ist, den Erhalt dieses Schreibens am 20.10.2009.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass **gemäß Pkt. 2.2 des geltenden Mietvertrages** die **Aufkündigung nur auf den letzten Tag eines Monats möglich** ist. Dies wäre demnach der 31. Dezember 2009 und nicht der 1. Jänner 2010. Schon deshalb ist das Ansinnen der Bf, eine Besteuerung erst 2010 vorzunehmen, haltlos.

Es ist jedoch völlig unverständlich, warum bei Existenz eines Schreibens vom 20.10.2009 mit der Kündigung des Mietverhältnisses per 1. Jänner 2010, dieses dem Finanzamt nicht schon viel früher vorgelegt worden ist. Schon der Ausweis des Buchwertabgangs der Mieterinvestitionen per 30.11.2009 im Anlagenverzeichnis wäre diesfalls unerklärlich und deshalb zweifellos erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 27. April 2015 hat das erkennende Gericht die Bf ausdrücklich zum Nachweis der Zahlung der Miete für die Monate des Jahres 2009 aufgefordert. Aus den hierauf von der Bf mit Schriftsatz vom 14. Mai 2015 vorgelegten Ablichtungen der Konten 30011 und 7700 ist ersichtlich, dass die Bf für das gegenständliche Objekt im Jahr 2009 an G Miete nur für die ersten zehn Monate in Höhe von je 1.100,00 € brutto überwiesen hat. G hat in der nach der Nettomethode erstellten Überschussrechnung der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des gegenständlichen Objekts auch nur Mieteinnahmen von 10.000,00 € erklärt.

Den früheren im Anlagenverzeichnis und in der laufenden Buchhaltung sowie den Steuererklärungen der Bf und des G nach außen in Erscheinung getretenen Beweismitteln ist eine höhere Beweiskraft als der jedenfalls bis 2015 innerhalb des Familienverbandes (Bf und G sowie dessen Vater) verbliebenen undatierten Kündigung beizumessen.

Dem sinngemäßen Einwand der Bf, bei Beendigung des Mietverhältnisses zwischen ihr und G im Jahr 2009 hätte die Bf keine Rechtsgrundlage für das Inkasso der Mieteinnahmen aus der Weitervermietung im Rest des Jahres 2009 gehabt, ist Folgendes zu entgegnen:

Das Absinken der Mieterlöse der Bf aus dem gegenständlichen Objekt im Jahr 2009 auf 83% des Vorjahresbetrages spricht dafür und nicht dagegen, dass das zu Grunde liegende Mietverhältnis der Bf mit G im Dezember 2009 nicht mehr bestanden hat. Die Bf hat außerdem keinerlei Unterlagen zum Nachweis vorgelegt, dass zwischen Bf und ihren Mietern noch das ganze Jahr 2009 ein Mietverhältnis bestanden hätte. Ebenso wenig hat die Bf Nachweise betreffend die Tragung der Betriebsausgaben vorgelegt.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts obliegt es der Bf als Antragstellerin betreffend Bescheidbehebungen nach § 299 BAO und Vertragspartei der Untervermietung diesbezügliche, ihren Standpunkt stützende Nachweise von sich aus ins Verfahren einzubringen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände geht das erkennende Gericht deshalb in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das Mietverhältnis zwischen G und der Bf entgegen den Beteuerungen der Bf nicht erst im Jahr 2010, sondern im Jahr 2009 mit Ende November aufgelöst worden ist.

### **Ablöse der Investitionen (Entschädigung) bei Beendigung des Mietverhältnisses**

Im Mietvertrag ist in Pkt. 8.7 geregelt, dass der Mieter nur mit ausdrücklicher schriftlicher Zustimmung des Vermieters Veränderungen am Bestandobjekt vornehmen darf.

Bereits am 30. September 2002 erteilte der Vermieter G der Mieterin Bf unbestritten die ausdrückliche Zustimmung zur Vornahme von nützlichen Verbesserungen des Hauses bzw. Bestandgegenstandes und damit verbundenen Veränderungen am Bestandobjekt.

Bei Auflösung des Mietverhältnisses steht gem. Pkt. 9.2 des Mietvertrages dem Mieter ein Aufwandsersatz für Verbesserungen des Mietgegenstandes vom Vermieter zu, wenn der Vermieter – wie im gegenständlichen Fall - der Verbesserungsarbeit schriftlich zugestimmt hat. Für jedes Jahr der Dauer des Mietverhältnisses verringert sich dabei der Aufwandsersatz um 1/10, für angefangene Jahre pro Monat 1/12 davon.

Die Höhe der von der Bf am gegenständlichen Mietobjekt getätigten Adaptierungen und Sanierungen ist unbestritten (2002: 41.175,24 €; 2003: 30.223,74 €; 2004: 35.872,48 € und 2006: 653,31 €).

Die Bf vermeint, der Abrechnungszeitraum für die Zehntelabsetzung pro Jahr beginne bereits mit dem Beginn der Vermietung am 1. Oktober 2002 (vgl. Pkt. 2.1 des Mietvertrages).

Entgegen der Darstellung der Bf in der Beilage zu ihrem Antrag gem. § 299 vom 18. Jänner 2012 ist die Anschaffung der Verbesserungen der Jahre 2002 bis 2004 jedoch jeweils erst zum 30.11. erfolgt. Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid vom 24. Jänner 2012 die Höhe des der Bf von G gebührenden Aufwandsatzes zutreffend mit 42.846,50 € ermittelt.

In ihrer Bilanz zum 31.12.2009 hätte die Bf deshalb eine Forderung gegen G in Höhe von 42.846,50 € ausweisen müssen. Dies hat die Bf unbestritten nicht getan.

Die Bf hat über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 30. April 2015 jeweils Buchungs- und Zahlungsbeleg vorzulegen, Kopien dreier an G gerichtete Rechnungen über "Teilzahlung für Mieterinvestitionen (Schadenersatz)" im gegenständlichen Mietobjekt "laut Mietvertrag-Angebot vom 30.9.2002" vorgelegt:

**Rechnung Nr. 431**, datiert mit **30.9.2010** über 10.500,00 € mit dem Zusatz "Verbuchung erfolgt über das Verrechnungskonto, auf das a-conto-Zahlungen bereits erfolgt sind."

Auf den vorgelegten, laut Fußzeile am 13.5.2015 erstellten Ausdrucken des Verrechnungskontos 2315 für das Jahr 2010 sind jedoch weder eine laufende zeitnahe Belastung des G mit dem Betrag von 10.500,00 € noch Einlagen des G mit einem Hinweis auf eine a-conto Zahlung ersichtlich.

**Rechnung Nr. 51**, datiert mit **31.12.2010** über 24.000,00 € trägt den gleichen Zusatz wie die Rechnung Nr. 431

Auf die bereits zur Rechnung Nr. 431 getroffene Feststellung, dass auf dem Verrechnungskonto keine Einlagen mit dem Hinweis einer a-conto Zahlung aufscheinen, wird verwiesen.

**Rechnung Nr. 52**, datiert mit **31.12.2010** über 13.803,71 € trägt den Zusatz

"Verbuchung erfolgt über das Verrechnungskonto, auf das am 5.11.2009 die a-conto-Zahlung bereits erfolgt ist."

Auf dem vorgelegten Ausdruck des Verrechnungskontos 2315 für das Jahr 2009 scheint jedoch im ganzen November gar keine Einlage auf. Erst am 31.12.2009 wurde mit dem Text "UB Kaufpreisrest" ein Betrag von 13.803,75 € gutgeschrieben. Dieser Betrag entspricht nicht zur Gänze dem in der Rechnung vom 31.12.2010 ausgewiesenen von 13.803,71 €.

Die Tatsache, dass eine am 30.9. des Jahres 2010 ausgestellte Rechnung an eine Person die Nr. 431 trägt und am 31.12. desselben Jahres an dieselbe Person ausgestellte Rechnungen die Nr. 51 und Nr. 52 tragen, ist mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den Bestimmungen der BAO (§ 131 Abs. 1 Z 5) nicht vereinbar. Zu den sich aus der eben genannten Bestimmung der BAO ergebenden Erfordernissen gehört nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 28.05.2002, 98/14/0097**) auch die Verweisung vom Beleg auf die Buchung und von dieser auf den Beleg.

Die aufgezeigten Widersprüche erschüttern das Vertrauen in die Glaubwürdigkeit des Vorbringens der Bf.

Das Verrechnungskonto 2315 des G bei der Bf wurde jedenfalls erst durch drei Buchungen am 31.12.2010 (24.000,00 €, 13.803,71 € und 10.500,00 €) mit den Schadenersatzforderungen der Bf gegen G in Höhe von insgesamt 48.303,71 € belastet. In ihrer Bilanz zum 31.12.2009 hätte die Bf nach obigen Feststellungen jedoch schon eine Forderung gegen G in Höhe von 42.846,50 € ausweisen müssen.

Dies wurde durch entsprechende Verminderung des Verlustes aus Gewerbebetrieb im Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 26. Juli 2011 berücksichtigt.

## **Erwägungen**

Gemäß **§ 8 Abs. 2 KStG 1988** ist es für die Ermittlung des Einkommens der Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird

Andererseits unterliegen gemäß **§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988** bei der empfangenden natürlichen Person Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 ist der Schuldner inländischer Kapitalerträge iSd **§ 93 Abs. 2 EStG 1988** zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet; tut er dies nicht, so haftet er hiefür nach **§ 95 Abs. 2 EStG 1988**.

Die Geltendmachung der Haftung der Abzugspflichtigen Bf im Bescheid vom 25. Juli 2011 hat das Finanzamt auf § 224 BAO iVm § 95 Abs. 2 EStG 1988 gestützt. Diese Haftung ist verschuldensunabhängig (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG<sup>16</sup>, § 95 Tz 2).

Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den KESt-pflichtigen Kapitalerträgen iSd § 93 Abs. 2 EStG 1988 (Kirchmayr aaO, § 93 Tz 32).

Seitens der Bf wird sinngemäß behauptet, im gegenständlichen Fall sei der Vorteil der von der Bf als Mieterin getätigten Investitionen am gegenständlichen Objekt ihrem Gesellschafter G erst im Jahr 2010 zugekommen und in der Bilanz zum 31.12.2010 sei dies durch die entsprechende Belastung des Verrechnungskontos hinreichend berücksichtigt worden.

Nach obigen Ausführungen, auf die verwiesen wird, ist die nach Pkt. 9.2 des Mietvertrages zu ermittelnde aus den Mieterinvestitionen resultierende Forderung der Bf gegen G nicht erst im Jahr 2010, sondern schon mit Beendigung des Mietverhältnisses im Jahr 2009 entstanden.

Mieterinvestitionen stehen nämlich im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters, wenn er - wie im gegenständlichen Fall - bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten hat (VwGH 24.02.2004, 99/14/0250).

Werterhöhenden Aufwendungen, die der Mieter freiwillig tätigt, fließen dem Vermieter mit Beendigung des Mietverhältnisses zu (VwGH 20.03.1964, 131/63; und 20.02.1998, 96/15/0086).

Die im Schriftsatz vom 7. August 2015 seitens der Bf aufgestellte Behauptung, die Bf habe werterhöhende Aufwendungen als Mieterin nicht freiwillig getätig, sondern sie habe sich angesichts des Bauzustandes und der damit verbundenen niedrigen Miete zur Durchführung der Investitionen verpflichtet, ist unglaubwürdig:

Der Vermieter G hat nämlich mit Erklärung vom 30. September 2002 nützlichen Verbesserungen des Bestandobjektes gemäß Pkt. 8.4 und 8.7 des Mietvertrages zugestimmt.

Nach Pkt. 14.1 des Mietvertrages bestehen keine mündlichen Nebenabreden und können Modifikationen des Mietvertrages nur schriftlich erfolgen. Eine schriftliche Vereinbarung, mit der sich die Bf zu Investitionen verpflichtet hätte, wurde jedoch weder behauptet, geschweige denn vorgelegt.

Das objektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung - nämlich Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensvermehrung der Körperschaft besteht

im gegenständlichen Fall in der fehlenden zeitgerechten Geltendmachung mit Auflösung des Mietvertrages und Unterlassung des Ausweises in der Bilanz zum 31.12.2009. Eine bereits verwirklichte Gewinnausschüttung kann nämlich nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres mit steuerlicher Wirkung nicht mehr rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung, deren Anspruch zum Bilanzstichtag bereits den Charakter eines Vermögensgegenstandes hat (Raab/Renner in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/ Vock, KStG<sup>24</sup>, § 8 Tz 157, unter Hinweis auf VwGH 19.05.1987, 86/14/0179; 21.12.1993, 93/14/0216; 20.11.1996, 96/15/0015; und 31.05.2011, 2008/15/0153).

Hinsichtlich des Betrages von 10.500,00 € hat das Finanzamt auf Grund der von Bf im Schriftsatz vom 15. März 2011 erhobenen Behauptung, dieser Betrag sei von ihr von G als Aufwandsersatz für die getätigten Mieterinvestitionen verlangt und auch bezahlt worden, von der Geltendmachung der Haftung der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer zu Gunsten der Bf abgesehen.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung sind Wissen und Wollen der vertretungsbefugten Organe der Körperschaft (Raab/Renner aaO, § 8 Tz 159, unter Hinweis auf VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, 0065). Voraussetzung ist daher eine subjektive auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, die sich auch schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann (VwGH 03.08.2000, 96/15/0159, 0160; 30.10.2003, 99/15/0072, 0073; 31.03.2004, 99/13/0260; 31.05.2005, 2000/15/0059; 14.12.2005, 2002/13/0022; 23.02.2010, 2005/15/0148, 0149, und 21.02.2013, 2009/13/0257).

Dulden und Unterlassen des Organes, das den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert habe, ist somit prinzipiell ausreichend (VwGH 26.05.1993, 90/13/0155).

Im Lichte der zitierten Literatur und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts im gegenständlichen Fall auch das Vorliegen des subjektiven Tatbestandselementes einer verdeckten Gewinnausschüttung zu bejahen:

Seitens der Bf wurde das Vorliegen der subjektiven Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung gar nicht bestritten.

Die oben aufgezeigten Ungereimtheiten hinsichtlich des tatsächlichen Auflösungsjahres des Mietverhältnisses und der vorgelegten Belege haben nach Ansicht des erkennenden Gerichts das Vertrauen in die Richtigkeit der Angaben der Organe der Bf erschüttert, sodass auch davon ausgegangen werden muss, dass die Organe der Bf G mit dessen Einvernehmen zu Lasten der Steuerbemessungsgrundlage der Bf bereichern wollten.

Nach dem Gesamtbild liegt deshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung zumindest in der vom Finanzamt festgestellten Höhe vor.

## **Umsatzsteuer**

Gemäß **§ 3 Abs. 2 UStG 1994** wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Wurden während der unternehmerischen Nutzung Mieterinvestitionen getätigt, führt dies bei dauernder Zweckänderung zu einer steuerpflichtigen Entnahme, weil die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 nicht greift (Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 3 Tz 305).

Im gegenständlichen Fall haben die Investitionen der Bf in das gegenständliche Mietobjekt in den Jahren 2002 bis 2004 und 2006 zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die Bf die im gegenständlichen Objekt enthaltenen Wohnungen steuerpflichtig vermietet hat.

Eine Entnahme iSd § 3 Abs. 2 UStG 1988 liegt auch vor, wenn Gegenstände des Gesellschaftsvermögens Gesellschaftern unentgeltlich zugewendet werden (Ruppe/Achatz, aaO, § 3 Tz 226).

Nach obigen Feststellungen zu den Ertragsteuern hat die Bf die Mieterinvestitionen ihrem Gesellschafter G 2009 ohne entsprechende Geltendmachung der vertraglich vereinbarten Ablöse überlassen. G hat das gegenständliche Objekt in der Folge umsatzsteuerfrei verkauft.

Das Finanzamt hat in der ergänzenden Bescheidbegründung vom 19. Juni 2012 zutreffend darauf hingewiesen, dass die unentgeltliche Überlassung der Mieterinvestitionen causa societas den Tatbestand der Entnahme nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 erfüllt.

Die von der Bf im Schriftsatz vom 14. Mai 2015 vertretene Rechtsansicht, der Entnahmewert sei betragsmäßig mit dem "Schadenersatz-Anspruch" gleichzusetzen, ist unzutreffend.

Der Umsatz bemisst sich gemäß **§ 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994** im Falle des § 3 Abs. 2 nämlich nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes.

Der nach § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994 adaptierte Einkaufspreis ist idR der Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Entnahme. Zu berücksichtigen ist dabei der Zustand, insbesondere Abnutzungsgrad des Gegenstandes (Ruppe/Achatz, aaO, § 4 Tz 166).

Das Finanzamt hat den Entnahmewert der Mieterinvestitionen mit deren Restbuchwert geschätzt (§ 184 BAO).

Die Mieterinvestition wurde durch einen Herstellungsvorgang geschaffen. Die angewendete Schätzungsmethode erscheint sachgerecht, weil sie als Ausgangswert die subsidiär heranzuziehenden Selbstkosten heranzieht und auch der fortgeschrittenen Abnutzung durch die Verminderung durch entsprechende Abschreibung Rechnung trägt.

Die Besteuerung der Entnahme im Umsatzsteuerrecht stellt ein Korrektiv zum vorangegangenen Vorsteuerabzug dar und soll den Unternehmer mit dem privaten Verbraucher gleichstellen (vgl. Ruppe/Achatz, aaO, § 3 Tz 196).

Diesem Zweck wird durch den vom Finanzamt verwendeten Ansatz zweifellos entsprochen.

Diese Besteuerung findet auch Deckung in der Rechtsprechung des EuGH 17.5.2001, C-322/99 Fischer (Rn. 51-56). Demnach ist es zulässig die Entnahme eines Gegenstandes insoweit der Mehrwertsteuer zu unterwerfen als dessen ursprüngliche Herstellung zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie soll nämlich sicherstellen, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Gegenstand aus seinem Unternehmen entnimmt, und ein gewöhnlicher Verbraucher, der einen gleichartigen Gegenstand erwirbt, gleich behandelt werden. Deswegen lässt es diese Vorschrift nicht zu, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Erwerb eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf entnimmt, und so gegenüber einem gewöhnlichen Verbraucher, der beim Erwerb des Gegenstands Mehrwertsteuer zahlt, einen ungerechtfertigten Vorteil erlangt (EuGH 8.3.2001 C-415/98, Bakcsi, Rn. 42).

Die für die Aufhebung nach § 299 BAO erforderliche Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich iSd § 293b sein. Die Aufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (Ritz aaO, § 299 Tz 12f, unter Hinweis auf VwGH 05.08.1993, 91/14/0127, 0128).

§ 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische" also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (Ritz aaO, § 299 Tz 11, unter Hinweis auf UFS 29.06.2010, RV/0299-F/08).

Nach obigen Ausführungen haben sich die Bescheide, deren Aufhebung die Bf im Schriftsatz vom 18. Jänner 2012 begehrt, jedoch auch im Lichte der weiteren Ermittlungen des erkennenden Gerichts als rechtsrichtig erwiesen.

Das Finanzamt hat deshalb mit dem bekämpften Bescheid vom 24. Jänner 2012 den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO vom 18. Jänner 2012 zu Recht abgewiesen.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt überdies im Ermessen der Behörde. Eine - hier gar nicht vorliegende – Fehlerhaftigkeit des Bescheides, die von der antragstellenden

Partei (durch entsprechende Beilagen zur Steuererklärung – Anlagenverzeichnis) verursacht worden ist, würde die Behörde dazu berechtigen, eine begünstigende Bescheidänderung nicht vorzunehmen (Mang in, SWI 2004, 491).

Deshalb konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Für die Beurteilung der strittigen Fragen des gegenständlichen Falles ist allein die Beweiswürdigung entscheidend, was durch die oben zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt ist.

Deshalb ist eine Revision nicht zulässig.

### **Beilage:**

Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 11. November 2015 in Kopie

Linz, am 18. November 2015