

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R in der Beschwerdesache der Fa. Bf, Anschrift, gegen die Bescheide des FA X betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 sowie betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO jeweils für die Jahre 2005 bis 2008 mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 wird als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1) Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2004 bis 2008:

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Handelshaus und ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988.

Im Zuge einer die Beschwerdeführerin betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung die Jahre 2005 bis 2008 umfassend wurde unter Tz 1 des BP-Berichtes vom 17.12.2009 nachstehende Feststellung getroffen:

„Tz. 1 Feststellung der Einkünfte

Berechnung lt. BP

Das operative Unternehmen betreibt seit 1992 mit Standort Y ein Handelshaus, wobei sämtliche betriebsnotwendigen Liegenschaften im Eigentum des Gesellschafters Z stehen, bzw. immer schon in dessen Eigentum standen.

Der Kommanditist Z war neben der Komplementär-GmbH bis 31.1.2004 mit 100% am Ergebnis der KG beteiligt. Mit Einbringung eines 95%-Anteiles an die inzwischen neu gegründete U1 Beteiligungsverwaltungs GmbH, deren Anteile ebenfalls Z zu 100% hält (ebenfalls Kommanditistin), verblieb somit Herrn Z 5% Gewinnbeteiligung.

Das o.a. Liegenschaftsvermögen stellte Z der KG im Rahmen seines Sonderbetriebsvermögens gegen eine fremdübliche Miete zur Verfügung, wobei bis inkl. Wj. 2003/04 jährlich € 215.760,- verrechnet wurden. Das jeweilige Jahresergebnis dieser SBV-Vermietung wurde im Rahmen der Einkünfteverteilung als Bestandteil der Gewinnverteilung dem Gesellschafter Z zugerechnet. Der Umfang des Bestandes ist unverändert, die Mieten wurden jedoch ab dem Wj. 2004/05 wesentlich vermindert, wie unten rechnerisch dargestellt.

Die Vorgangsweise wurde seitens des steuerlichen Vertreters im Wesentlichen damit begründet, dass Überlassungsentgelte von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens einer Personengesellschaft vom Eigentümer auch nach fremdunüblichen Kriterien vermietet werden können und diese der steuerlichen Gewinnverteilung zugrunde zu legen sind.

Im gegenständlichen Fall hat der Verzicht auf die Verrechnung einer nicht fremdüblichen Miete eine Gewinnverschiebung zu Gunsten der 95% beteiligten Kommanditistin Fa. U1 Beteiligungsverwaltung GmbH zur Folge.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist steuerliche Gewinnverteilung unter Berücksichtigung der bis zum Jahr 2004 fremdüblich verrechneten Miete, aufgrund nachstehender Begründung zu ändern: Die von Herrn Z überlassenen Liegenschaften stellen notwendiges Betriebsvermögen des geprüften Unternehmens dar und sind daher unstrittig als Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren und bei der Gewinnverteilung als solches zu berücksichtigen. Durch Einbringung von 95% der KG-Anteile in die U1 Beteiligungsverwaltung GmbH deren Anteile wiederum zu 100% im Eigentum von Herrn U1 sind, ist zu untersuchen, ob Herr U1 die Reduzierung des Überlassungsentgeltes für die Zurverfügungstellung der Liegenschaften auch vorgenommen hätte, wenn an der GmbH fremde Dritte beteiligt wären.

Im vorliegenden Fall erhält die U1 Beteiligungsverwaltung GmbH durch die nicht marktkonforme Verrechnung der Miete höhere Gewinnanteile vom geprüften Unternehmen ohne entsprechende Gegenleistung. Andererseits verzichtet Herr Z auf Mieteinnahmen zugunsten der U1 Beteiligungsverwaltung GmbH. Wären die Anteile der U1 Beteiligungsverwaltung GmbH im Eigentum fremder Dritter würde Herr U1 als

wirtschaftlich denkender Unternehmer nicht auf Gewinnanteile zugunsten eines anderen Gesellschafters verzichten, es sei denn der anderer Gesellschafter verpflichtet sich zu einer entsprechenden Gegenleistung.

Im zu beurteilenden Fall ist jedoch keine Gegenleistung der U1 Beteiligungsverwaltung GmbH zugunsten von Herrn Z für deren erhöhten Gewinnanteil erkennbar."

Das Finanzamt schloss sich sodann den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ die in Beschwerde gezogenen Bescheide.

Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde dabei in den Verfahrensbescheiden wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Im BP-Bericht wurde im letzten Absatz der Tz 1 die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass die Berechnungsgrundlagen und die Begründung der geänderten Einkünfteverteilungen (verminderte Miete) erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien.

Mit Telefax vom 18.2.2010 wurde sowohl gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die bezug habenden Sachbescheide Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben.

In der mit Telefax vom 26.3.2010 aufgrund eines Mängelbehebungsauftrages nachgereichten Begründung betreffend die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, das Finanzamt unterstelle, dass die bis zum Jahr 2006 verrechneten Mieten für die Überlassung des Sonderbetriebsvermögens in Höhe von 215.760 € pro Jahr fremdüblich und die in den Jahren 2007 und 2008 verrechneten Mieten in Höhe von 84.579,78 € bzw. 87.616,56 € fremdunüblich seien. Die Reduktion der Mieten für die Überlassung des Sonderbetriebsvermögens sei im Zuge einer Umgründung erstmalig ab dem Veranlagungsjahr 2006 erfolgt. Die Tatsache der Verrechnung einer reduzierten Miete für das Sonderbetriebsvermögen ab dem Veranlagungsjahr 2007 sei für die Abgabenbehörde nicht neu hervorgekommen, sondern aus den mit den Steuererklärungen der Jahre 2007 und 2008 übermittelten Jahresabschlüssen (insbesondere aus der Gewinn- und Verlustrechnung) des Sonderbetriebsvermögens Z klar ersichtlich gewesen. Zudem sei die Regelung des Bestandentgeltes für die Vermietung des Sonderbetriebsvermögens im Sacheinlagevertrag vom 29.10.2004 unter Punkt II. geregelt. Dieser Sacheinlagevertrag sei dem Finanzamt im Zuge der Umgründung übermittelt worden und seien daher die

Berechnungsgrundlagen seit Anzeige der Umgründung beim Finanzamt amtsbekannt und vollständig offengelegt gewesen. Die für die Sachentscheidung relevante Sach- und Rechtslage habe sich seit Erlassung der Steuer-Erstbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 nicht geändert. Darüberhinaus seien Umstände, welche im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt gewesen aber für unwesentlich gehalten worden seien, keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden Gründe.

In einer Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde dazu ausgeführt, dass die Einkünfteermittlung durch den Steuerberater in den Prüfungsjahren 2005 bis 2008 unterschiedlich erfolgt sei. Während in den Jahren 2005 und 2006 die weiterhin in ursprünglicher Höhe verrechneten Mieten erst im Zuge der Einkünfteverteilung durch Korrekturbeträge auf die verminderten Mieterträge umgerechnet worden seien, seien ab 2007 zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter tatsächlich verminderte Mieten verrechnet worden, wobei weder die Gründe für die nachträglichen Korrekturen (2005 u. 2006) in den Steuererklärungen bzw. in den dazugehörigen Beilagen dargelegt noch solche Begründungen ab den Veranlagungen 2007 offengelegt worden seien. Aus den Steuererklärungen ab 2007 sei eine Mietreduktion zwar ersichtlich gewesen, eine Begründung dazu habe jedoch gefehlt.

Es hätten verschiedene, eine niedrigere Miete rechtfertigende Gründe vorgelegen sein können (Verringerung der Mietflächen, mangelhafte Bauzustände oder andere Gründe).

Wenn nun in der Mängelbehebung angeführt werde, dass die Umstände aus dem Sacheinlagevertrag bekannt gewesen seien, ist anzumerken, dass dieser Sacheinlagevertrag im Veranlagungsakt der Gesellschaft nicht zur Verfügung gestanden sei. Der Vertrag bzw. eine Kopie desselben sei vom Prüfer im Zuge der BP beim Steuerberaterbüro angefordert worden (aus dem Arbeitsbogen ersichtlich). Die Sachbearbeiterin der steuerlichen Vertretung habe dem Prüfer mehrere Tage nach Prüfungsbeginn eine Kopie übergeben. Ein Eingangsstempel des Finanzamtes sei auf dieser Kopie nicht ersichtlich. Ob und wann und bezüglich welcher beteiligter Abgabepflichtiger der Sacheinlagevertrag dem Finanzamt übermittelt worden sei, sei aus dem BP-Arbeitsbogen nicht ersichtlich.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen

Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 31.05.2011, 2009/15/0135). Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres bzw. ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 18. Oktober 2007, 2003/14/0087, 0088, mwN).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen durch die Abgabenbehörde ist die "Sache", über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die die Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172).

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang sohin die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte. Dabei wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde herangezogen wurde (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141).

Aufgabe des Gerichtes bei Entscheidungen über eine Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt ins Treffen geführte Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Gericht den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren verweist das Finanzamt in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Damit bringt das Finanzamt zum Ausdruck, dass es sämtliche sachverhaltsmäßigen Umstände, die in der Tz. 1 des BP-Berichtes angeführt sind, als neu hervorgekommene Tatsachen der Wiederaufnahme der Verfahren zugrunde gelegt hat.

Die vom Finanzamt in der Tz. 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten sachverhaltsmäßigen Umstände stellen - unbesehen der Frage, ob sie neu hervorgekommen sind – aber nur dann taugliche Wiederaufnahmegründe dar, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Laut den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht, auf die sich wie bereits ausgeführt das Finanzamt in seinen erstinstanzlichen Bescheiden bezog, lagen die Gründe (Umstände) für die Wiederaufnahme der gegenständlichen einheitlich und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren konkret darin, dass ab den Wirtschaftsjahren

2004/2005 zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für die Überlassung des Sonderbetriebsvermögens ein vermindertes Mietentgelt zum Ansatz bzw. zur Verrechnung gebracht worden sei und dieses verminderte Mietentgelt als nicht fremdüblich zu beurteilen sei.

Konkret wird hinsichtlich dieser Sachverhaltsumstände in der Tz 1 des BP-Berichtes angeführt, dass der Gesellschafter das Liegenschaftsvermögen der Gesellschaft im Rahmen seines Sonderbetriebsvermögens gegen eine fremdübliche Miete zur Verfügung gestellt habe, die Mieten ab dem Wj. 2004/05 bei gleichbleibendem Umfang des Bestandes wesentlich vermindert worden seien und ab diesem Zeitpunkt die Verrechnung der Miete nicht marktkonform gewesen sei.

Damit stellte die belangte Behörde bezüglich der Fremdüblichkeit des Mietentgeltes ausschließlich auf die Verminderung des zur Verrechnung gebrachten Mietentgeltes ab und leitete die Fremdunüblichkeit des ab dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 verminderten Mietentgeltes ausschließlich aus dem Umstand ab, dass in den Zeiträumen vor dem Wirtschaftsjahr 2004/2005, ein höheres Mietentgelt zur Verrechnung gebracht wurde, verbunden mit der bloßen Behauptung, dass dieses früher zur Verrechnung gebrachte Mietentgelt als fremdüblich zu beurteilen sei.

Hiezu ist vorweg festzuhalten, dass die Frage, ob unter steuerlichen Aspekten eine Rechtsbeziehung unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre wie unter Angehörigen, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Tatfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. etwa VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135 sowie VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168, mwN).

§ 303 Abs. 4 BAO schließt nicht aus, dass eine - für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme erforderliche - Tatsache erst im Wege der Beweiswürdigung gewonnen werden kann. An das Beweismaß sind dann keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Es bedarf dann aber der Darstellung jener im Tatsachenbereich angesiedelten Indizien (Beweisanzeichen), die - in ihrer Zusammenschau - geeignet sind, ein abgabenrechtlich bedeutsames Tatsachenelement im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO im Wege einwandfreier Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen.

Die Tatsachenbehauptung des Finanzamtes, dass das bis zum Wirtschaftsjahr 2004/2005 verrechnete Mietentgelt als fremdüblich zu beurteilen sei, wurde aber mit Ausnahme der Verminderung des Mietentgeltes auf keinerlei ins Treffen geführte Indizien (Hilfstatsachen) gestützt.

Insoweit fehlen den Wiederaufnahmsbescheiden bereits vorweg die Feststellung von konkreten rechtserheblichen Hilfstatsachen (z.b. Abweichen vom ortsüblichen Mietentgelt) bzw. Angaben von Beweismitteln, die im Zuge von Ermittlungen als neu hervorgekommen zu werten gewesen wären und auf Grund derer auf die Fremdunüblichkeit des reduzierten Mietentgeltes geschlossen werden hätte können.

Der bloße Umstand der Mietreduktion für sich betrachtet, vermag weder die Fremdüblichkeit des bis zum Wirtschaftsjahr 2004/2005 verrechneten Mietentgeltes zu stützen noch dessen Fremdunüblichkeit. Ohne Feststellung konkret erwiesener Hilfstatsachen, auf denen aufbauend im Rahmen der freien Beweiswürdigung der Schluss der Fremdunüblichkeit des Mietentgeltes gezogen werden kann, ist daher die Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig.

Die Reduktion des Mietentgeltes vermag daher keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar zu stellen, da sich aus den übrigen Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht in keiner Weise erhellt, aus welchen konkreten Gründen auf die Fremdunüblichkeit des verminderten Mietentgeltes zu schließen wäre, sodass weder die Kenntnis der Mietreduktion noch das sonstige Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen in der Lage ist.

Da das Bundesfinanzgericht an den maßgebenden Tatsachenkomplex gebunden ist, ist es ihm versagt, erstmals Gründe (Hilfstatsachen), welche die Fremdunüblichkeit des reduzierten Mietentgeltes stützen könnten, zu erheben bzw zu prüfen und anstelle der vom Finanzamt herangezogenen Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren zu setzen. Insoweit war dem Beschwerdebegehren zu folgen und die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren verfügt wurde, aufzuheben.

Hiezu wird ergänzend angemerkt, dass der steuerliche Vertreter anlässlich einer persönlichen Vorsprache vorgebracht hat, dass es das Finanzamt unterlassen habe, zu begründen, warum das ursprünglich verrechnete Mietentgelt als fremdüblich zu beurteilen sei. Befragt zur Wertermittlung des ursprünglichen Mietentgeltes teilte der steuerliche Vertreter mit, dass man einerseits bemüht gewesen sei, das Mietentgelt relativ hoch in Ansatz zu bringen, weil dadurch das Haftungsvolumen bei der Beschwerdeführerin vermindert worden sei und man sich darüberhinaus an der Höchstgrenze für die Vorsteuerpauschalierung orientiert habe, welche bei 220.000 € gelegen gewesen sei. Befragt zur Höhe der Fremdüblichkeit des verminderten Mietentgeltes verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass sich die Lage der Betriebsliegenschaften als ein schlechter Standort für eine Betriebsgebäudevermietung erwiesen habe. Darüberhinaus sei das Betriebsgebäude aufgrund diverser Zu- und Anbauten unwirtschaftlich zu betreiben. So habe die Werkstatt drei Ebenen, wodurch die Wege, die von den Mitarbeitern zurückzulegen seien, sehr lange wären. Weiters erwirtschaftete die Beschwerdeführerin durch die hohe Miete als Vorwegbezug des Kommanditisten ständig hohe Verluste.

Soweit das neu Hervorkommen des Umstandes der Mietreduktion bzw. der Verrechnung eines nach Auffassung der Abgabenbehörde fremdunüblich niedrigeren Mietentgeltes im BP-Bericht damit begründet wurde, dass „die Berechnungsgrundlagen und die Begründung der geänderten Einkünfteverteilung (verminderte Miete)“ erst im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass dem Bundesfinanzgericht von der steuerlichen Vertretung ein Schreiben der steuerlichen Vertretung an das Finanzamt vom 29.10.2004 in Kopie vorgelegt wurde, das den Eingangsstempel des Finanzamtes ebenfalls vom 29.10.2004 aufweist und in dem

angeführt ist, dass gem. § 13 und § 43 UmgrStG in den „Anlagen“ der Sacheinlagevertrag sowie die Einbringungsbilanz u.a. zur Steuernummer der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht werde.

Abschließend wird zur Fremdüblichkeit des Mietentgeltes angemerkt, dass Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und Ihren Gesellschaftern bzw. deren Betrieben nur dann als betrieblich veranlasst anzusehen sind, wenn die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden, andernfalls Einnahme bzw. Einlage-Vorgänge vorliegen, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtlich Geschäfte eingekleidet werden (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 188 ff).

Weiters gilt es in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass es sich im vorliegenden Fall auch um die Streitfrage der angemessenen Gewinnverteilung handelt und sohin zu prüfen ist, ob diese in Bezug auf die einzelnen Gesellschafterbeiträge angemessen ist, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 215 ff).

Selbst wenn sich daher in einem Prüfverfahren herausstellen sollte, dass das Mietentgelt für die im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters befindlichen und der Beschwerdeführerin zur Nutzung überlassenen Betriebsliegenschaften tatsächlich als nicht fremdüblich zu beurteilen wäre, wäre darüberhinaus die Gewinnverteilung auf die Angemessenheit hin zu überprüfen.

Dabei wird als Ausgangspunkt für einen angemessenen Gewinnvorwegbezug des Gesellschafters für die Überlassung der Liegenschaften die hierfür am freien Markt erzielbare Miete herangezogen werden können; in weiterer Folge wäre aber auch das Gesamtbild der Verhältnisse (z.b. Gesellschaftsbeitrag der zu 95 % beteiligten GmbH, Ertragssituation der Beschwerdeführerein) zu berücksichtigen.

Nur wenn sich aufgrund konkreter Tatsachen (die zudem als neu hervorgekommen zu beurteilen sein müssten) neben der Höhe des Mietentgeltes auch die Gewinnverteilung als nicht angemessen erweisen sollte, wäre diese zu korrigieren (VwGH 5.10.1994, 94/15/0036) und würde dieser Umstand die Behörde zur Wiederaufnahme der Verfahren berechtigen.

2) Beschwerde gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte:

Durch die Aufhebung der streitgegenständlichen Wiederaufnahmebescheide scheiden die in Beschwerde gezogenen Bescheide vom 19. Jänner 2010 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und tritt das Verfahren gem. § 307 Abs. 3 BAO wiederum in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat (vgl.

Ritz, BAO 4, § 307 Tz. 8, mwN). Damit gelten die Verfahren wiederum mit den diesen Bescheiden vorangehenden Bescheiden als abgeschlossen.

Daher ist die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2008 gem. § 260 Abs. 1 lit a BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

3) Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die gegenständliche Entscheidung hing ausschließlich von der Klärung von Sachverhaltsfragen ab, mit denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang steht. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 10. Dezember 2014