

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf.,

W, vertreten durch BOS Bilanz-, Organisation und Steuerservice GmbH, Graben 29a, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 02.09.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 01.08.2011 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, erzielt Mieterlöse daraus, dass sie bebaute Liegenschaften von der an ihr mittelbar beteiligten I Wien (XY) pachtet und einzelne Wohnungen an Mieter weitervermietet.

An ihr ist zu 100% das Z und an diesem wiederum zu 100% die XY beteiligt.

Im Jahr 2011 fand eine Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007-2009 und eine Nachschau für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.5.2011 statt.

Die Betriebsprüfung (Bp) traf, soweit beschwerdegegenständlich, folgende Feststellungen:

Tz. 1.2.:

Die Bf. sei ein Unternehmen aus der Immobiliengruppe der XY.

Sie betreibe 19 Wohnheime in Wien. Den Mietern werde Strom-Warmwasser und Heizung sowie Telefon und Telekabel zur Verfügung gestellt. Von der XY würden Pacht- und Betriebskosten B eines Generalpachtvertrages verrechnet. Die Energiekosten würden von der Bf. direkt mit dem Energieversorgungsunternehmen verrechnet und an die Mieter weiterverrechnet. Sämtliche Wohneinheiten seien mit Küchen und Sanitärräumen ausgestattet. Daneben verfügten die Heime über einen Gemeinschaftsraum, sowie teilweise über Waschküchen, Fahrrad- und Kinderwagenabstellplätze.

Tz 1.3.3

Es habe sich herausgestellt, dass die jährlichen Stromkosten der geprüften Gesellschaft stets höher gewesen seien, als die adäquaten Einnahmen. Im Zuge der Sachverhaltsermittlung habe festgestellt werden können, dass die von "Wien-Strom" installierten Hauptzähler teilweise höhere Stände aufgewiesen hätten, als die von Professionisten bei den einzelnen Wohneinheiten installierten Etagenverteiler, sodass von der Bf. insgesamt weniger an Stromkosten an die Mieter weiterverrechnet worden sei, als tatsächlich von diesen verbraucht worden sei.

Seitens der Bp sei diese Tatsache derart gewürdigt worden, dass die entsprechenden Stromnachforderungen gegenüber den Mietern als "noch nicht abgerechneter Stromverbrauch" im Umlaufvermögen aktiviert worden sei.

2007: € 42.000,00

2008: € 57.000,00

2009: € 63.000,00

2010: € 19.000,00

Die Gesamtstromkosten betrugen lt. Bp:

2007: € 185.720,54

2008: € 197.409,57

2009: € 222.694,54

2010: € 201.517,49

Tz 1.3.4:

Die Pacht- und Betriebskosten der Bf. an die Großmuttergesellschaft XY sei bei den verlustbringenden Vermietungsobjekten A, B, C, WH-D, E und F als unangemessen hoch zu beurteilen und daher als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen.

Zur Ermittlung der verdeckten Gewinnausschüttung ermittelte die Bp den durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten (RAK) der gewinnbringenden Vermietungsobjekte (insges 6) mit 1,29.

Die RAK der verlustbringenden Vermietungsobjekte wurde mit Werten zwischen 0,64 und 1,10 ermittelt.

Unter Anwendung der RAK von 1,29 ergaben sich lt. Tz 1.4.1 verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorsteuerkürzungen lt. Bp in folgender Höhe:

2007: € 126.500,00

€ 12.650,00

2008: € 128.600,00

€ 12.860,00

2009: € 140.600,00

€ 14.060,00

Gegen diese Bescheide wurde mit Schriftsatz vom 2.9.2011 Beschwerde erhoben und zur Begründung im ergänzenden Schriftsatz vom 25.11.2011 folgendes ausgeführt:

Zu Tz 1.3.3:

Zur Deckung der Stromkosten werde mit den Heimbeiträgen eine a-conto-Zahlung eingehoben und monatlich entsprechend dem tatsächlichen Verbrauch laut Etagenzähler abgerechnet. Dass einige Stromzähler fehlerhaft gewesen seien, sei zur Kenntnis genommen worden, aber mit dem Austausch zugewartet worden, da der Austausch der Zähler teurer gewesen wäre, als der Einkommensverlust aus der fehlerhaften Abrechnung. Im Jahr 2011 seien die Zähler endgültig ausgetauscht worden, was eine Investition von rund € 88.000 darstellte. Eine Nachverrechnung der Stromkosten auf Grund der fehlerhaften Stromzähler sei jedoch schon deshalb nicht möglich, da der tatsächliche Stromverbrauch der einzelnen Mieter im nachhinein nicht festgestellt werden könne und daher keine Grundlage für die Nachverrechnung vorhanden sei. Außerdem hätten die Mieter zum Teil gewechselt und die Nachverrechnung der Stromkosten an die damaligen Mietereiner solchen Wohneinheit sei nicht möglich. Die seitens der Betriebsprüfung aktivierten "noch nicht abgerechneten Stromforderungen" müssten daher im gleichen Jahr wegen Uneinbringlichkeit bzw. mangels der Möglichkeit, sie korrekt zu verrechnen, wieder abgeschrieben werden.

Tz 1.3.4

Die Bf. habe als Pächterin ab dem Jahr 1997 diverse Objekte für den Betrieb und die Führung von Wohnheimen übernommen. Die Übernahme sei in einem Generalpachtvertrag geregelt worden. Als Pacht sei jeweils ein Nettopachtzins vereinbart worden, der sich an den für den jeweiligen Bezirk ortsüblichen Preisen orientiere, sowie Gebäudeversicherung, Grundsteuer und vergleichbare öffentliche Abgaben. Die Weitervermietung sei zu den auf dem Markt erzielbaren Preisen erfolgt, wobei zum Teil auch auf die soziale Bedürftigkeit der Mieter Rücksicht genommen worden sei. Dadurch könne es vorkommen, dass sich bei manchen Objekten ein negatives Ergebnis einstelle. Da man bisher die Summe aller vermieteten Objekte betrachtete habe, habe man bisher den weniger effizienten Objekten nicht so große Bedeutung beigemessen. Im Jahr 2011 seien die Pachtverträge evaluiert worden, sodass für die Bf. nunmehr alle Betriebsobjekte wirtschaftlich erscheinen.

Es müssten nicht alle Mietobjekte den gleichen Ertrag bringen.

Ein Fremdvergleich müsste vielmehr mit ähnlichen Mietobjekten hergestellt werden. Da die Höhe der zu erzielenden Mieterträge von Angebot und Nachfrage abhängig sei, sei es nicht ungewöhnlich, dass wenn man einen Vergleich zu vermieteten Wohnhäusern zieht, es bei der Betrachtung verschiedener Mietobjekte durchaus zu Abweichungen komme. Daher sei die Darstellung der Ertragsfähigkeit eines Betriebsobjektes an Hand eines

Rohaufschlagkoeffizienten absolut realitätsfern und als Begründung für eine verdeckte Gewinnausschüttung völlig ungeeignet.

Die Bp nahm zur Beschwerde sinngemäß wie folgt Stellung:

Tz 1.3.3:

Da auf Einbringungsmaßnahmen offensichtlich freiwillig verzichtet worden sei, sei eine steuerliche Absetzbarkeit nicht zulässig und damit eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung erforderlich.

Tz 1.3.4:

Hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung verwies die Bp im Wesentlichen auf den Betriebsprüfungsbericht. Es wurde dargelegt, dass aus der von der Bf. vorgelegten Kostenstellenrechnung sowie aus der Detaildarstellung der operativen Kennzahlen bezüglich Pacht und Betriebskosten bei den verlustbringenden Vermietungsobjekten im Vergleich zu jenen der gewinnbringenden Vermietungsobjekte erhebliche Diskrepanzen bei den Deckungsbeiträgen zwischen den Vermietungsobjekten ableiten ließen.

Wörtlich heißt es:

"...dass von der Großmuttergesellschaft auf Grundlage der bereits bei der Vertragsgestaltung in Form der im Generalpachtvertrag vorgegebenen Mieten bei den "verlustbringenden" Vermietungsobjekten offensichtlich-im Vergleich mit den tatsächlich aus der derzeitigen Infrastruktur seitens der Berufungswerberin erzielbaren Einnahmen aus "Heimbeiträgen"-insgesamt von einer überhöhten Verrechnung von Sachkosten seitens der Großmuttergesellschaft auszugehen war, deren Ursache-unter Betrachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes-nur in der Gesellschafterstellung erklärbar war.

In der Äußerung vom 30.4.2013 verwies die Bf. nochmals darauf, dass

1. die fehlerhafte Stromabrechnung auf technische Mängel der Etagenzähler zurückzuführen gewesen sei. Ein freiwilliger Verzicht auf Einbringungsmaßnahmen sei nicht vorgelegen, vielmehr sei es unmöglich die Differenzen den einzelnen Wohneinheiten zuzuteilen. Daher sei mit recht davon auszugehen, dass die Forderung als uneinbringlicher Aufwand auch steuerlich abzuschreiben sei.

2. Bei Abschluss des Generalpachtvertrages mit der XY im Jahr 1997 sei davon ausgegangen worden, dass alle Objekte langfristig gesehen gewinnbringend vermietet würden. nachträglich stellte sich heraus, dass dies nicht bei allen Objekten der Fall gewesen sei. Dies zum teil auch deshalb, weil auf die soziale Bedürftigkeit mancher Mieter Rücksicht genommen worden sei. Da jedoch das Unternehmen ausgeglichen bilanziert habe, sei den einzelnen verlustbringenden Objekten keine große Bedeutung zugemessen worden. U jedoch die Kosten bei diesen Objekten u senken, seien im Jahr 2011 die Pachtverträge evaluiert worden, sodass nun sämtliche Objekte wirtschaftlich erscheinen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne nicht in dem Maß unterstellt werden, als der Rohertrag der weniger ertragreichen Objekte nicht dem Rohertrag der gewinnbringenden

Objekte entspreche. Unterschiedliche Rohaufschläge bei unterschiedlichen Objekten seien nicht ungewöhnlich. Auf Grund der unterschiedlichen Lage, Infrastruktur und Beschaffenheit der Objekte seien unterschiedliche Mieterlöse zu erzielen. Es sei daher unrealistisch anzunehmen, jedes Objekt müsse den gleichen Anteil am Ertrag haben. Eher realistische sei, die gewinnbringenden zu forcieren und die Objekte, die schlechtere Mieterträge erwarten lassen, kostendeckend zu betreiben.

Es werde beantragt, die verdeckte Gewinnausschüttung und die darauf entfallende Vorsteuerkürzung zu streichen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist die Beschwerde vom 2.9.2011 soweit sie die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 betrifft. Die in diesem Schriftsatz ebenfalls erhobene Beschwerde gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 1.8.2011 wurde bereits mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.11.2012, also vor Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (damals Unabhängiger Finanzsenat) am 3.6.2013 stattgegeben und diese daher nicht mehr dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

#### **1. Noch nicht abgerechnete Leistungen Stromverbrauch:**

Von der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Stromkosten insgesamt, ermittelt lt. Ablesung der Hauptzähler, höher waren, als die mit den einzelnen Mietern abgerechneten Stromkosten. Diesen sei weniger Strom verrechnet worden, als sie tatsächlich verbraucht hätten.

Diese Tatsache wurde von der Bf. im Beschwerdeverfahren nicht in Abrede gestellt sowie auch nicht, dass dies offenbar auf defekte Stromzähler zurückzuführen gewesen sei.

Auch die Höhe der fehlenden Erlöse wurde nicht bestritten.

Wenn die Bf. jedoch vorbringt, dass mit dem Austausch der fehlerhaften Zähler zugewartet worden sei, weil die Verluste durch die schadhafte Stromzähler geringer gewesen seien, als die Austauschkosten, die sich schließlich im Jahr 2011 auf € 88.000.- beliefen, so kann diesem Argument nicht gefolgt werden:

Die Verluste werden in Tz. 1.3.3. des Berichtes in folgender Höhe dargestellt:

2007: € 42.000.-

2008: € 57.000.-

2009: € 63.000.-

2010: € 19.000.-

Insgesamt entstand daher aus den fehlerhaften Stromzählern ein Verlust von € 181.000.-, somit bis zu deren Austausch von mehr als dem Doppelten der Investitionskosten.

Schon ab dem Jahr 2008 betrug der Verlust € 99.000.-, also mehr als die erforderlichen Investitionskosten.

Es ist aus der Erfahrung des täglichen Lebens bzw. aus der Sicht eines ordentlichen Kaufmannes nicht erklärlich, warum die Bf. einen ihr bekannten Schaden, der dazu führt, dass sie über Jahre hinweg einen höheren Aufwand tragen muss, als sie durch Weiterverrechnung neutralisieren könnte, vier Jahre hindurch nicht behebt. Auch der Bf. muss aufgefallen sein, dass die Erlöse aus den weiterverrechneten Stromkosten niedriger waren, als die Stromkosten insgesamt lt. Ablesung der Hauptzähler.

Es entsteht vielmehr der Eindruck, dass erst die Betriebsprüfung Anlass für den Austausch der Stromzähler war und sie die Mindererlöse aus der Weiterverrechnung der Stromkosten an die Mieter, also dass diese weniger bezahlten, als sie tatsächlich verbrauchten, in Kauf genommen hat.

Das Bundesfinanzgericht gelangte in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass trotz Kenntnis von fehlerhaften Abrechnungen durch die Subzähler mit den einzelnen Mietern auf einen zeitnahen Austausch dieser defekten Zähler und damit auch auf die korrekte Abrechnungssumme verzichtet wurde.

Darüber hinaus hat die Bf. in fremdunüblicher Weise den auf die Gemeinschaftsflächen entfallenden Stromverbrauch, wie sie etwa in der Beschwerde bezüglich des Stiegenhauses selbst ausführt, nicht an die Mieter weiterverrechnet. Dazu gehören etwa das Stiegenhaus, Gemeinschaftsräume, sowie, sofern vorhanden, allgemein zugängliche Abstellräume und Waschküchen.

Selbst wenn daher ab dem Jahr 2011 die defekten Stromzähler ausgetauscht wurden, so bleibt diese Vorgehensweise jedenfalls fremdunüblich.

Wie sich aus den vorliegenden Zahlen ergibt (siehe Tz. 1.3.3), wurden rund 22% der Stromkosten nicht weiterverrechnet.

Ob bzw. in welchem Ausmaß diese Differenz auf schadhafte Stromzähler oder die fremdunübliche Nichtweiterverrechnung von Stromkosten zurückzuführen ist, lässt sich nicht nachvollziehen.

Jedenfalls entsteht, wie bereits ausgeführt, der Eindruck, dass die Nichtverrechnung des tatsächlich verbrauchten Stromes nicht Ergebnis einer wirtschaftlichen Geschäftsabwicklung sondern vielmehr einer freiwilligen Zuwendung gleichzuhalten ist und somit nicht betrieblich veranlasst ist.

Es ist daher der Bp. nicht entgegenzutreten, wenn sie in Höhe der Differenz zwischen geltenden gemachten Stromaufwand insgesamt (der sowohl die allgemein zugänglichen

Bereiche als auch den in den einzelnen Wohneinheiten tatsächlich verbrauchten Strom) und Erlösen aus Stromverbrauch lt. (defekten) Etagenählern eine Forderung einstellte. Diese Forderung ist entgegen der Auffassung der Bf. jedoch nicht aufwandswirksam als Schadensfall auszubuchen, sondern auf Grund ihres nicht betriebswirtschaftlich bedingten Ursprungs gewinnneutral aufzulösen.

## 2. Verdeckte Gewinnausschüttung

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das zwischen dem Gesellschafter und einer Kapitalgesellschaft durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (z.B. VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043).

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Das Bundesfinanzgericht führte in seinem Erkenntnis vom 27.6.2016, RV/5101190/2011 dazu folgendes aus:

*Der Fremdvergleich beinhaltet zwei objektive Komponenten und zwar zum einen die Prüfung, ob die Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter grundsätzlich nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt und einen eindeutigen sowie klaren Inhalt aufweist (**formelle Komponente**). Dabei bedeuten Formmängel berechnete Zweifel am*

*wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung, die im Rahmen der Beweiswürdigung und Tatsachenfeststellung zu berücksichtigen sind.*

*Zum anderen ist die Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung zu überprüfen (**materielle Komponente**). Bei diesem Kriterium ist ein einzelfallbezogener Vergleich des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts, unter Wegdenken der gesellschaftsrechtlichen Beziehung vorzunehmen (vgl. Kirchmayr, in: Leitner (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 230).*

Dass es sich bei der Beteiligung der Bf. an der XY über die Beteiligung am Z um eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung handelt, als deren Folge alle Vereinbarungen und Verträge einer einem Fremdvergleich standhaltenden Überprüfung zu unterziehen sind, steht unzweifelhaft fest.

Es ist daher rechtlich und im Sinn der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geboten, die vertraglichen Beziehungen zwischen der Bf. und der XY auf Grund des fehlenden Interessensgegensatzes einer Überprüfung dahingehend zu unterziehen, ob der Bf. mit deren Duldung Gesellschaftsvermögen entzogen und damit die an ihr mittelbar beteiligte XY bereichert wird.

Die Bp. stellte eine verdeckte Gewinnausschüttung in diesem Sinne dadurch fest, dass im Verhältnis zu den gewinnbringenden Objekten bei den verlustbringenden Objekten die Pacht und die Betriebskosten höher waren als die aus der Weiterverrechnung der Mieten lukrierten Erlöse. Dieses Missverhältnis stellte sie durch eine Messzahl, bezeichnet als Rohaufschlagskoeffizienten, dar, der dieses Missverhältnis, das die Bf. grundsätzlich offenbar nicht in Zweifel zieht (siehe unten), ausdrückt.

Dass die Pacht- und Mietzinse einem Fremdvergleich standhalten, behauptet die Bf. zunächst in der Beschwerde ohne entsprechende Zahlen vorzulegen.

Während sie einerseits vorbringt, die Vermietung erfolge zu ortsüblichen (und damit fremdüblichen) Preisen, verweist sie andererseits darauf, *dass zum Teil auch auf die soziale Bedürftigkeit der Mieter Rücksicht genommen werde, wodurch es bei manchen Objekten zu negativen Ergebnissen komme*. Die verlustbringenden Objekte wurden im Bp-Bericht dezidiert aufgelistet. Das Vorbringen der Bf. lässt den Schluss zu, dass bei diesen nicht die fremdübliche und damit wirtschaftlich sinnvolle Vermietung im Vordergrund stand, sondern die finanzielle Entlastung sozial bedürftiger Mieter.

Die Bf. als GmbH hat ihr Unternehmen in wirtschaftlich sinnvoller Weise zu führen. Dazu gehört jedenfalls nicht, aus sozialen Beweggründen auf Mieterlöse finanziell schwächer gestellter Mieter zu verzichten. Die Unterstützung finanziell Bedürftiger bzw. die Wahrung sozialer Aufgaben ist allenfalls Betätigungsfeld und Zielsetzung der XY (siehe [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org)) als gemeinnütziger Verein, sodass die XY der Bf. den dieser dadurch entstehenden Aufwand ersetzen müsste.



Die Bp vergleicht die gewinnbringenden und die verlustbringenden Objekte untereinander in einem "innerbetrieblichen Betriebsvermögensvergleich" durch Ermittlung des jeweiligen Rohaufschlages.

Dieser Vergleich ist zulässig, weil bei den gewinnbringenden Objekte davon auszugehen ist, dass Pacht und Mieten angemessen und diese in wirtschaftlich sinnvoller Weise betrieben wurden und daher gewinnbringend waren. Daher erfolgte der Fremdvergleich sehr wohl mit ähnlichen Mietobjekten.

Argumente, warum die gewinnbringenden Objekte nicht fremdüblich betrieben worden sein sollen, bringt die Bf. nicht vor.

Es ist daher die Schlussfolgerung der Bp zulässig, wenn diese unter Tz. 1.3.4. des Berichtes unter Verweis auf Pkt. 2 des Berichtes ausführt, dass die Pacht-bzw. Betriebskostenzahlungen der Bf. bei den verlustbringenden Vermietungsobjekten an die XY im Verhältnis zu den gewinnbringenden als unangemessen hoch zu beurteilen seien.

Dieses Missverhältnis zwischen Aufwand (Pacht) und Erlösen wird durch die Messzahl "Rohaufschlagskoeffizient" deutlich zum Ausdruck gebracht.

Ein gänzlich anderes aus dem Vorbringen der Bf. ableitbares, an das Vorliegen von Liebhaberei gemahnendes Szenario, läge vor, wenn die Pacht bei den verlustbringenden Objekten zwar angemessen wäre, die Mieten jedoch aus außerbetrieblichen Gründen, eben um sozial bedürftige Mieter zu unterstützen, dort durchgehend so niedrig wären, dass es ausgeschlossen wäre jemals Gewinne zu erzielen.

Dass die Bf. jedoch offenbar doch der Auffassung der Bp zuneigt, die Pachtzahlungen seien bei diesen Betrieben fremdunüblich hoch, zeigt die Argumentation in der Beschwerde, wonach *den Pachtverträgen der weniger effizienten Gebäude bisher nicht so große Bedeutung zugemessen worden sei und diese 2011 (offenbar im Zuge bzw. im Anschluss an die Betriebsprüfung) evaluiert worden seien.*

Richtig ist, dass nicht alle Mietobjekte den gleichen Ertrag bringen müssen. Fremdüblich ist die Vermietung jedoch nur dann, wenn ein Überschuss erwirtschaftet wird.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann, was etwa auch dann zu unterstellen ist, wenn die Gesellschaft nach Kenntnis des vom Gesellschafter in Anspruch genommenen Vorteil nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen. Es bedarf somit zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung rechtlich eines der Gesellschaft zuzurechnenden Verhaltens des geschäftsführenden Organs, welches, besteht es auch in einem bloßen Dulden oder Unterlassen, den Schluss erlaubt, dass die durch ihre Organe vertretene Gesellschaft die Entnahme von Gesellschaftsvermögen durch den Gesellschafter akzeptiert haben (VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148; 30.10.2003, 99/15/0072).

Auch diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall erfüllt, weil die Bf. soweit ersichtlich, zumindest über vier Jahre hinweg nichts unternahm, um die Pachtverträge zu evaluieren, sondern erst während oder im Anschluss an die Betriebsprüfung. Bis dahin hat sie, wie sie selbst vorbringt, den Pachtverträgen der verlustbringenden Liegenschaften "nicht so große Bedeutung zugemessen" und damit eine Minderung des Gesellschaftsvermögens in Kauf genommen und akzeptiert.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **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.

Die hier zu behandelnde Frage, nämlich dass die Bf. auf die Abrechnung des Stromverbrauches bei den einzelnen Mietern gemäß deren Verbrauch verzichtete, war eine Sachverhaltsfrage.

Die Frage unter welchen Voraussetzungen eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wurde von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits ausreichend geklärt.

Wien, am 28. Februar 2018