



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 19. September 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes X., vertreten durch Amtsvertreter, vom 9. August 2000 betreffend Körperschaftsteuer 1993-1995 im Beisein der Schriftführerin N.N. nach der am 15. Juli 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufungen werden hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1993 und 1994 als unbegründet abgewiesen.
2. Der Berufung wird hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung allfällig festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des VwGH vom 24. September 2007, 2004/15/0166, wurde die Entscheidung des UFS vom 28. Oktober 2004, RV/0071-G/02, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, auf die ergänzend verwiesen wird.

Die Bw. (Berufungswerberin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der mit ihr als übernehmende Gesellschaft zum 31. Dezember 1995 verschmolzenen B. GmbH. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. Oktober 2007 wurden Teile des Gesellschaftsvermögens abgespalten und die Firma umbenannt.

An der im Jahr 1983 gegründeten B. GmbH waren je zur Hälfte FG und PB beteiligt, ab 1987 war FG Alleingesellschafter. Er war auch Geschäftsführer der Bw. FG war auch an der 1979 gegründeten A.P. GmbH (im folgendem: A.P. GmbH) zunächst zu einem Viertel und im Streitzeitraum zur Hälfte beteiligt.

### 1. Mietentgelte der A.P. GmbH (Appartements und Seminarräume):

Gemäß einem Mietvertrag vom 16. November 1984 habe die Bw. den bestehenden Altbau einer Liegenschaft in S. (im folgenden: S) der A.P. GmbH vermietet. Diese sollte den Altbestand im Rahmen des Mietvertrages umbauen und fünf Hotel-Appartements zu je vier Betten errichten, ein Gebäudeteil sollte für zukünftige Seminarräume verwendet werden. Die Um- und Zubauten sollten in das Eigentum der Bw. übergehen. Der Vertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und ein einseitiger Kündigungsverzicht der Bw. auf die Dauer von 20 Jahren vereinbart worden. Als Mietzins wurde in Anbetracht der umfangreichen Investitionen der Mieterin ein Betrag von 5.000 S monatlich festgesetzt.

Mit Rechnung vom 17. Dezember 1987 seien die von der Mieterin getätigten Gebäudeeinbauten um rund 4.500.000 S von der Bw. abgelöst worden und mit einem Zusatz zum Mietvertrag zum 21. Jänner 1988 sei im Hinblick auf den Erwerb der Einbauten ein Mietzins von 250.000 S jährlich, rückwirkend ab Mai 1986 vereinbart worden. Die Appartements hätten eine Größe von 207,5 m<sup>2</sup>. Für die Zeiträume Jänner bis September 1993 und Mai bis Dezember 1995 sei lediglich eine Miete von monatlich 16.666 S verrechnet worden.

Ab Mai 1995 seien die von der Bw. ausgebauten Seminarräume im Ausmaß von rund 305 m<sup>2</sup> gegen einen weiteren monatlichen Mietzins von 20.833 S der A.P. GmbH zur Verfügung gestellt worden. Das Anlagenverzeichnis weise Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von rund 3.336.000 S aus, der durchschnittliche Mietpreis je Quadratmeter und Monat betrage 68 S.

Das Finanzamt habe bei seinem Fremdvergleich der zwischen der Bw. und der ihr nahe stehenden A.P. GmbH geschlossenen Mietvereinbarung auf durchschnittliche Quadratmeterpreise abgestellt, die bei der Vermietung anderer Räumlichkeiten der Bw. im Gebäudekomplex erzielt worden seien.

Im Erstverfahren orientierte sich der UFS daran, dass für die Bw. sowohl Zinsen und Amortisation (Tilgung) als auch eine angemessene Risikokomponente im vereinbarten Mietzins Deckung zu finden habe. Bei der bisher gewählten Gestaltung seien unter Berücksichtigung der notwendigen Fremdkapitalaufnahme nicht einmal die eigenen Kosten (Zinsen und Abschreibungen) gedeckt gewesen. Die Einwendungen der Bw., die Amortisationsdauer der Gebäudeeinbauten könne nicht allein auf der Annahme der Tilgung der Fremdmittel gestützt werden, lasse eine Erstreckung des Investitionszeitraumes auf 40 Jahre für eine gastgewerbliche Investition angemessen erscheinen. Da die Bw. selbst überwiegend fremdfinanziert gewesen sei, ginge es weniger um die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals als vielmehr die Refinanzierungskosten und Abschreibungen ins Verdienen zu bringen.

Der UFS sah daher im Verzicht auf fremdübliche Mietzinsszahlungen eine verdeckte Ausschüttung der Bw. an ihren Gesellschafter.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ermittelte der UFS, indem er aus dem in den Streitjahren von der Bw. für Bankschulden getätigten Zinsaufwand einen Durchschnittszinssatz von abgerundet 7,5% errechnete und um einen Risikoaufschlag von 1 % erhöhte. Diesen "Rechnungszinssatz" von 8,5% wandte er auf die Investitionssummen von rund 4.500.000 S für die Appartements und von rund 3.300.000 S für die Seminarräume an und gelangte so zu Monatsbelastungen von rund 33.000 S für die Appartements und rund 24.000 S für die Seminarräume. Für die Anmietung der Teile des Altbestandes (vor dem Umbau) wurden die ursprünglichen Mietzinse in Höhe von 6.300 S bis 6.600 S angesetzt.

Den Unterschiedsbetrag zwischen den tatsächlich verrechneten und den sich bei einem auf Grundlage der behördlichen Überlegungen angestellten Fremdvergleich ergebenden fehlenden Mietbeträgen beurteilte er als verdeckte Ausschüttung.

Der VwGH kam in seinem Erkenntnis zu folgenden Ergebnissen:

Bei der Ermittlung der Höhe der verdeckten Ausschüttung habe sich der angefochtene Bescheid darauf gestützt, dass die Bw. die Ablöse der Ausbaukosten der Mietobjekte (Appartements) und die Errichtung der Seminarräume habe fremd finanzieren müssen und durch die mit der A.P. GmbH vereinbarten Mietentgelte nicht einmal die eigenen Kosten (Zinsen und Abschreibungen) gedeckt gewesen seien. Welches Mietentgelt im Falle einer

Fremdvermietung zu erzielen gewesen wäre, habe er nicht festgestellt, worin ein wesentlicher Verfahrensmangel liege, weil sich die Höhe fremdüblicher Mietentgelte nicht allein an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen lässt. Dass sich die Bw. bei der Herstellung der Seminarräume an den Bedürfnissen und Wünschen des potenziellen Mieters orientierte, sei eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Soweit die Bw. allerdings im Zusammenhang mit den vereinbarten, aber nicht verrechneten Mieten darauf hinweist, zur Sanierung der Mieterin habe das (damalige) Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten zur Sanierungshilfe vorausgesetzt, dass u.a. Zahlungen betreffend die Gebäudemiete an die Bw. den Zinsentilgungsverpflichtungen an die Bank nachgeordnet und nur im Erfolgsfall zu entrichten seien, vernachlässige die Bw., dass - wie der UFS darauf hingewiesen habe - diese Verpflichtung primär die Mieterin und deren Gesellschafter getroffen habe. Die Bw. selbst führe aus, sie habe darauf vertrauen können, dass im Rahmen der Sanierungsphase der Mieterin umfangreiche Recherchen und Angebote für den Verkauf der Mieterin im Gespräch gewesen seien. Sie fügte an, für einen neuen Eigentümer wären die in Rede stehenden Appartements von absoluter Notwendigkeit gewesen und hätte kein Grund mehr bestanden, einen Sanierungszuschuss durch geringere oder ausgesetzte Mieten zu leisten, sondern er hätte mit neuem Kapital die volle vereinbarte Miete zu bezahlen gehabt. Gerade dieses Vorbringen zeige, dass der Beitrag der Bw. zur Sanierung der Mieterin auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung mit der A.P. GmbH beruhte, weil die Bw. damit selbst einräumt, im Falle der Erfolglosigkeit der Sanierung der Mieterin wären von einem Erwerber des Betriebes höhere Mietentgelte zu erreichen gewesen.

Mit Schreiben des UFS vom 25. April 2008 wurde im gegenständlichen (fortgesetzten) Berufungsverfahren darauf hingewiesen, die Bw. habe am 25. Oktober 2005 mit der neuen Hotelbesitzerin (GmbH) einen Bestandvertrag abgeschlossen, aus dem hervorgehe, dass die bisher überlassenen Gebäudeteile zu einem monatlichen Mietzins von 5.416 € (entspricht: 74.525,78 S) überlassen wurden. Auf Basis dieser Vereinbarungen wurden die Bemessungsgrundlagen der verdeckten Ausschüttungen neu ermittelt, wobei von folgenden Prämissen ausgegangen wurde:

Rückrechnung des Mietzinses auf Basis des VIP 1986 auf die Streitjahre

Aufteilung des Mietzinses auf die einzelnen in den Streitzeiträumen angemieteten Gebäudeteile nach Maßgabe der ermittelten Investitionskosten, wobei für das Altgebäude ein Wert auf Basis eines monatlichen Mietzinses von 6.300 S angenommen wird.

Die Amortisation der Investitionen wurde mit 25 Jahren angenommen, weil sich bei derartigen Einbauten nach dieser Zeit im Hotelgewerbe wieder ein Reinvestitionsbedarf ergibt und die bisherigen Investitionen durch entsprechende Erträge abgedeckt sein sollten. Im Übrigen verweise selbst die Bw. in ihren Ausführungen der seinerzeitigen Beschwerde (Tz. 52 und 54), eine Erhöhung der kalkulatorischen Rückzahlungsraten auf 40 Jahre ginge völlig an der Realität vorbei.

Unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des VwGH vom 26.3.2007, 2005/14/0091, 20.6.2000, 98/15/0169, und des von der Bw. in der Beschwerde (Tz. 58) selbst ins Treffen geführten Erkenntnisses vom 20.4.1982, 81/14/0120-0123, sei zur Ermittlung des fremdüblichen Mietwertes der Mittelwert einerseits aus dem Betrag, welcher der Kapitalgesellschaft neben der Erstattung des Wertverzehrs und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere und andererseits aus jenem, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins erzielen könnte, zu errechnen.

Die Bw. wurde zu diesen Überlegungen zu einer ergänzenden Äußerung innerhalb von vier Wochen aufgefordert.

Mit Mail vom 5. Juni 2008 führte die steuerliche Vertreterin aus, infolge ihrer (ohnehin bekannten?) aufwendigen Arbeit in Wien sehr blockiert zu sein und ersuchte um eine Erstreckung der Frist bis 30. Juni 2008. Zusätzlich zu den angesprochenen Punkten würden auch noch Beweisanträge zu anderen Berufungspunkten, die der VwGH in seiner Entscheidung thematisiert habe, geplant.

Nachdem die per 30. Juni 2008 zugesagte Vorhaltsbeantwortung beim UFS nicht einlangte, wurde am 7. Juli 2008 die mündliche Berufungsverhandlung für den 9. September 2008 anberaumt. Mit Mail vom 8. Juli 2008 wurde unter Hinweis auf die nicht eingehaltene Zusage der Beantwortung zum 30. Juni 2008 infolge der damals noch bestehenden zeitlichen Belastung durch einen Prozess in Wien um eine weitere Zufristung bis 28. Juli 2008 ersucht.

In einer Mail des UFS vom 7. August 2008 wurde die steuerliche Vertreterin darauf hingewiesen, dass entgegen bisher erfolgter Zusicherungen keine wie immer geartete Beantwortung eingelangt sei. In ihrer Antwortmail vom selben Tag führte sie aus, die Beantwortung gestalte sich inhaltlich sehr schwierig, und sie denke, sie sei am Anfang der nächsten Woche Nr. 33 (Anmerkung: zw. 11. – 16. August 2008) endgültig fertig.

Mit Schreiben vom 11. August 2008 führte die Bw. zu den Mietzinsberechnungen aus, einige Annahmen im Vorhalt erschienen nicht begründet.

Der Ansatz eines Kalkulationszinssatzes auf der Basis von durchschnittlich verrechneten Bankzinsen im Verhältnis zu den damals bestandenen Bankschulden der Bw. sei nicht vergleichbar mit dem Renditezinssatz für Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten, die sich seit Jahren zwischen 3,5% und 4%, Industrievermietungen zwischen 5% und 8% p.a. bewegten. Die Annahme eines Kalkulationszinssatzes samt „Gewinn-/ Risikoaufschlag“ von 8,5% würde zweierlei bedeuten. Das Kreditinstitut habe im durchschnittlichen Zinssatz von, wie hier dargestellt, 7,5% keinen Gewinn- und Risikoaufschlag kalkuliert, eine Annahme, die an den Kalkulationsgrundlagen des Kreditmarktes völlig vorbei gehe. Der Kalkulationszinssatz von 8,5% p.a. bei der Amortisation von Immobilien gehe davon aus, dass sich eine Immobilie in 11,7 Jahren amortisiere. Es müsse dem UFS bekannt sein, dass diese Renditen bei Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten jedenfalls nicht erzielbar seien.

Mit dem Hinweis auf den von der Bw. abgeschlossenen Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 meinte der UFS den Forderungen des VwGH nachzukommen. Tatsächliche Erhebungen über einen ortsüblichen Mietzins in den Jahren 1993 bis 1995 habe er nicht angestellt und auch die zahlreichen Immobilienpreisspiegel für die Vermietung von Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten für diese Jahre nicht herangezogen.

Sie gehe davon aus, es sei außer Streit zu stellen, die Appartements wiesen nach den Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfung einen Gesamtumfang von 270,50 m<sup>2</sup> (wohl: 207,50 m<sup>2</sup>) und die Seminarräume einen solchen von 305,17 m<sup>2</sup> auf. Gehe man allerdings von dem vom UFS erhobenen Mietzins auf Basis 2005 aus und legt den vermieteten Umfang bisher zu Grunde, ergebe sich ab 1. Dezember 2005 für den Mietumfang von 513 m<sup>2</sup> (Appartements, Seminarraum, Sauna, Nasseinheit, diese ab 1995) im Jahre 2005 ein Mietzins von nur 145,28 S (74.528,78 S/513m<sup>2</sup>). Schon aus dieser Rechnung sei ersichtlich, die Berechnung des UFS könne für die Streitjahre nicht schlüssig sein, weil ohne besondere Vorkommnisse, der Mietzins 1995 mit 178 S/m<sup>2</sup> nicht höher sein könne, als der von 2005 mit 145,28 S/m<sup>2</sup>.

Die Rückrechnung auf den Verbraucherpreisindex wäre nur dann richtig, wenn dieser Mietvertrag bereits 1993 bestanden hätte, denn dann hätte er wohl dem Mietzinsniveau für derartige Räumlichkeiten im Jahr 1993 entsprochen. Tatsächlich wurde dieser Mietvertrag aktenkundig erst 2005 abgeschlossen. Zu ermitteln wäre daher, welches Mietentgelt im Falle einer Fremdvermietung in den Jahren 1993 bis 1995 zu erzielen gewesen wäre.

Die Liegenschaft der seinerzeitigen Mieterin wurde an die neue Betreiberfamilie verkauft, welche Interesse zeigte, die bisher angemieteten Räumlichkeiten weiter zu nutzen. Die Bw. sah daher die Möglichkeit, die bisher von der Gesellschaft nicht einforderbaren Mietentgelte der Vergangenheit doch noch zu verdienen. Der Mietumfang wurde einvernehmlich

festgestellt und zwar für den Nassraumbereich und die Seminarräume, sowie die Dachterrasse mit insgesamt 648 m<sup>2</sup>, für die Appartements und zwei Terrassenteile mit zusammen 279 m<sup>2</sup>, das ergibt zusammen einen vermieteten Umfang von 927 m<sup>2</sup>. Der Mietumfang ab 2005 sei daher deutlich größer als er es bisher war.

Zusätzlich erhielt sie als Investitionsablässe für die Investitionen in Seminarraum und die Nasseinheit einen Betrag von 208.000 €, der die Gegenleistung für die Nutzungserhöhung, die in der seinerzeit nicht bezahlten Miete eben keine Deckung fand, sei. Mit diesem Mietzins werde es möglich sein, die von 1993-1995 und schließlich bis 2005 aus Sanierungsgründen nicht bezahlten Mieten nachträglich zu verdienen. Das Risiko der Kündigung des Mietvertrags bleibe beim Vermieter, und es werde nachträglich darüber verhandelt, ob die gemieteten Liegenschaftsteile vom Käufer zusätzlich erworben werden können, andernfalls die Miete beendet werde und der Käufer den eigenen Grund anderweitig im Zuge der Schiweltmeisterschaft 2013 (!) verbaut.

Aus abgabenrechtlicher Vorsicht wies die Bw. darauf hin, eine bisher drohende verdeckte Ausschüttung würde zu einer doppelten Besteuerung des Mietzinses führen, weil einerseits zu Unrecht unterstellt werde, dass die Miete aus außerbetrieblichen Gründen nicht eingefordert wurde und damit neben der Erhöhung der Körperschaftsteuerbasis in den Jahren 1993 bis 1995 und andererseits in den Jahren ab 2005 das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen um die erhöhten Mietzinse steige und darauf wiederum Körperschaftsteuer erhoben werde. Es sei jedenfalls – falls der UFS bei seiner bisherigen Rechtsmeinung bleiben sollte – im Jahr 2005 (!) dieser Betrag auszuschneiden, weil er bereits 1993-1995 als verdeckte Gewinnausschüttung erfasst wurde. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens hätte in einem solchen Fall stattzufinden, weshalb der Antrag diesbezüglich für das Jahr 2005 gestellt werde.

Der ordnungsgemäße und von persönlichen Interessen unbeeinflusste Mietzins in S. sei aus den Veröffentlichungen der Bundeswirtschaftskammer, Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder errechenbar.

In den Jahren 1993 bis 1995 seien die Mietpreise für Geschäftslokale in den Landeshauptstädten mit einer Unter- oder Obergrenze dargestellt. Diese Erhebungen zeigen, dass die Mieten in Graz in diesen drei Jahren gefallen seien und sich daher nicht wie der Verbraucherpreisindex verhalten. Für die Jahre 2003 bis 2007 (!) habe die Wirtschaftskammer ihre Erhebung weiter differenziert, woraus auf Grund eines Zeitreihenvergleiches abzuleiten sei, dass der Durchschnitt der Mieten im Verhältnis L. zu Graz etwa 67,14% betrage. Bezogen auf eine mäßige Lage in Graz würden sich Durchschnittsmieten von 79 S (1993), 75 S (1994) und 66,30 S (1995) errechnen. Die Bw. habe von Jänner bis September 1993 einen Nettomietsertrag von 16.666 € (gemeint wohl: S) erhalten, was einem Quadratmeterpreis von

80,31 S entspreche. Damit habe sie im Jahr 1993 pro m<sup>2</sup> gleich viel für die tatsächlich genutzten Räumlichkeiten erhalten, wie im Jahr 2005 von fremder, dritter Seite nachweislich bezahlt wurde. Wollte man, den Mietzins aus 2005 auf 1993 mit dem Verbraucherpreisindex rückrechnen, wäre auch die Frage der Aussetzung der Miete zwischen Oktober 1993 und April 1995 kein Thema mehr, weil der Überschuss aus den bezahlten Mieten durch die kalkulatorisch überhöhte Miete diese Zeiträume wohl abdecken würde.

Mit Schreiben vom 22. September 2008 wurde dem UFS ein an das Finanzamt gerichtetes Schreiben der Bw. betreffend Aufstellung der vermieteten Flächen vorgelegt.

Zusammenfassend errechnete sie für den Bereich Appartements (einschließlich Flur und Terrassen) 248,02 m<sup>2</sup>, Sauna 133,92 m<sup>2</sup>, Seminarräume samt Vorräume 251,05 m<sup>2</sup>, zusammen 632,99 m<sup>2</sup>. Nicht von der seinerzeitigen Mieterin genutzt wurden der Dachboden im 2. Obergeschoß (100,08 m<sup>2</sup>) und die Terrasse (190,70 m<sup>2</sup>), die nicht einmal ausgebaut war. Somit habe der neue Vermietungsumfang (2005) 923,77 m<sup>2</sup> betragen. Die von der Bw. erstellten Baupläne waren mit kaum lesbaren Quadratmeterangaben angeschlossen.

In einer finanzamtlichen Niederschrift vom 22. September 2008 wurde die Geschäftsführerin der Nachmieterin (ab 2005) zur erwähnten Investitionsablöse von 208.000 € befragt. Diese konnte sich nicht daran erinnern, wofür sie genau diesen Betrag gezahlt habe und verwies auf ihren steuerlichen Vertreter. Sie wusste auch nicht, wie der Betrag ermittelt und warum dieser Umstand nicht im Mietvertrag berücksichtigt wurde. Der Anhang zum Mietvertrag enthält aufgelistete Gegenstände (mitvermietetes Inventar), welche nicht bewertet wurden. Sie erklärte jedoch, dass die Bw. zu hohe Werte einsetzen wollte. Im Hinblick auf die gegebene Abnutzung sei sie (Mieterin) nicht gewillt gewesen, über den Wert der Gegenstände und „jeden Papierkorb“ zu diskutieren. Die Monatsmiete wurde ausgehend von einer Jahresmiete von 65.000 € errechnet. Die Bw. habe anfangs wesentlich mehr verlangen wollen, dann wäre allerdings der Verkauf des Hotels nicht zustande gekommen. Die Terrassen- und Allgemeinflächen wurden nicht besonders berücksichtigt. Bei der Dachterrasse handle es sich um ein Flachdach mit Beton- und Kieselsteinen, sodass die Gäste die Möglichkeit haben, sich nach der Sauna im Freien zu entspannen. Ein Quadratmeterpreis von 10-15 € sei angemessen und ortsüblich.

In ihrem Schreiben an das Finanzamt vom 10. November 2008 legte die Bw. die Rechnungsabschrift vom 25. Oktober 2005 über die Investitionsablöse vor und führte aus, überhaupt *keine Gegenstände* verkauft zu haben.

Die Rechnung der Bw. vom 25. Oktober 2005 an die Mieterin lautet – auszugsweise - wie folgt:



*„In Entsprechung der Vorkorrespondenz und im Zusammenhang mit dem Mietvertrag der XX GmbH die Liegenschaft EZ xx GB xxx betreffend wurde vereinbart, dass ihre Gesellschaft eine Investitionsablässe für die Investitionen der Bw. im Gebäudeanteil Appartement, im Seminarraum und den Saunaräumen und Nassräumen von insgesamt € 208.000 zuzüglich 20% Ust, € 41.600 bezahlt. Der Kaufpreis ist bei Rechnungsvorlage fällig und an den Treuhänder Dr. YY, Rechtsanwalt zu überweisen. Mit besten Grüßen F.G. jun., als Geschäftsführer.“*

Mit dieser Rechnung hätten sich Bw. und Mieterin darauf verständigt, neben der nunmehr geltenden Miete, die seinerzeit für die Investitionen in den vereinbarten Räumlichkeiten nicht von der Vormieterin zu erhaltende Miete zu berechnen war, weil die Vormieterin dazu finanziell nicht in der Lage war. Diese Extrazahlung wurde als *Investablässe* bezeichnet und ein Verkauf der Einrichtungsgegenstände hätte überhaupt nicht stattgefunden.

In einem weiteren Schreiben an das Finanzamt vom 27. Jänner 2009 führte sie aus, sich ursprünglich eine Investitionsablässe von 240.000 € netto vorgestellt zu haben, die von der Mieterin nicht akzeptiert wurde. Im Zusammenhang mit der Investitionsablässe erklärte sie, bei diesem Betrag handelte es sich um nichts anderes als das, was landläufig als „Ablöse“ bezeichnet werde, weil mit diesem Betrag die zur Zeit der Vormieterin getätigten Investitionen nicht über eine erhöhte Miete von dieser verlangt werden konnte (Sanierungsnotwendigkeit) – aber für sie immer die Absicht bestand, bei einem allfälligen Wechsel der Bestandnehmerin einen realistischen Betrag einbringlich zu machen. Die Terrassenflächen seien bei der Berechnung des Mietzinses nicht separat berücksichtigt worden, weil es sich um eine Jahresmietvereinbarung gehandelt hätte.

Aus einem ausgedruckten Email der steuerlichen Vertreterin vom 24. Oktober 2005 an den steuerlichen Vertreter der Mieterin geht hervor, dass zusätzlich zur Miete die Parteien eine Investitionsablässe für die Investition der Bw. (Buchwert per 31. Jänner 2005 405.410,95 €) im Betrag von 240.000 € (netto) vereinbart wurde. Der Kaufpreis sei bei Rechnungsvorlage fällig.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2009 hielt das Finanzamt an seiner Auffassung fest, ein unmittelbarer Fremdvergleich sei auf Grund des Vorliegens eines neutralen Nachnutzers der Liegenschaft möglich. Es sei jedoch zu berücksichtigen, dass vom Vormieter der Seminarbereich von 251,05 m<sup>2</sup> erst ab Mai 1995, die Sauna mit 133,92 m<sup>2</sup> erst nach 1995 und Dachboden- und Dachterrasse von insgesamt 290,78 m<sup>2</sup> noch nicht genutzt wurden.

Die Terrassen- und Dachbodenflächen seien jedoch nicht mit gleich hoher Wertigkeit wie die gewichtigeren Kernräumlichkeiten zu veranschlagen, was auch durch die Geschäftsführerin der Nachmieterin bestätigt wurde, weil es nur um mehr oder weniger begehbare Dachflächen

gehandelt hätte. In Anlehnung an Parifizierungsgutachten seien diese mit 0,25 anzusetzen, sodass eine entsprechende Umrechnung der vermieteten Flächen zu erfolgen habe.

Zusätzlich sei - im Gegensatz zur Bw. - die erwähnte Einmalzahlung entsprechend dem von der Bw. geleisteten Kündigungsverzicht kapitalisiert mit 5% auf 10 Jahre der Monatsmiete kalkulatorisch hinzuzurechnen. Ausgehend von einer (umgewerteten) Gesamtfläche von 682,82 m<sup>2</sup> errechne sich ein Quadratmeterpreis von etwa 11,17 €/153,71 S, der mit dem Verbraucherpreisindex auf 9,22 €/126,87 S rückzurechnen sei. Es sei daher ein Mietzins von 28.565 S für die Appartements, bzw. 60.415 S (einschl. Seminarräume ab Mai 1995) angemessen.

Mit Schreiben vom 26. Februar 2010 erstattete die Bw. unter Bezugnahme auf das Vorbringen des Finanzamtes eine Gegenäußerung. Sie wendet sich insbesondere gegen die finanzamtliche Annahme, der Mietzins stehe in direkter Korrelation mit dem Verbraucherpreisindex.

Insbesondere seien die Mietzinse in Graz und L. von 2003 bis 2005 in beiden Lagen gesunken und in L. nicht einmal den im Jahr 2007 den Stand von 2003 erreichten. Ihrer Berechnung vom 11. August 2008 würden die Mietverhältnisse in Graz und L. zugrunde gelegt, wobei L. tatsächlich nur mehr von S. 70 km entfernt sei.

Daher habe sie ein Sachverständigengutachten in Auftrag gegeben, das bei der Ermittlung des Hauptmietzinses die tatsächlichen Verhältnisse am Immobilienmarkt in S. in den Jahren 1993-1995 einbeziehe und im Gegensatz zur Ermittlung des Finanzamtes nicht auf den Verhältnissen in den Jahren ab 2005 aufbaue. Die Einbeziehung der tatsächlichen Verhältnisse am Immobilienmarkt sei jedoch unabdingbare Voraussetzung für einen realistischen Fremdvergleich.

Der Sachverständige nahm seinen Darstellungen zufolge am 19. Mai 2009 den Befund in der Weise auf, in dem er das Appartement Nr. 127 besichtigte und die Räumlichkeiten verbal beschrieb. Eine konkrete Vermessung des gesamten seinerzeitigen Bestandgegenstandes erfolgte nicht, weil er bei der Ermittlung der Monatsmiete auf die Quadratmeterangaben der Auftraggeberin (Bw.) verwies. Was die Höhe der Mieten anlangt, bezog er sich auf einen Immobilienpreisspiegel des Jahres 1993, gestand auch allerdings zu, dass Werte für die Region S. nicht vorlagen. Zur Frage von Schwankungsbreiten bei Wohnungsvermietungen würden daher die Verhältnisse von Graz herangezogen. Informative Erhebungen bei der Statistik Österreich hätten ergeben, dass der durchschnittliche Mietaufwand sämtlicher Hauptwohnsitz – Mieten (Österreichs!) 2.453,70 S pro Wohnung und 41,97 S pro m<sup>2</sup> betrage. In S. wäre der durchschnittliche Mietzins für die insgesamt 81 Wohnungen gemeinnütziger (!) Genossenschaften 31,55 S/m<sup>2</sup>. In S. sei die Firma S.-R. seit Jahren tätig und verfüge über eine umfangreiche Erfahrung auf dem Immobiliensektor. Deren Auskunftsperson könne sich

an Mietpreise für Netto-Kaltmieten für Wohnungen in Höhe von 65 S/m<sup>2</sup>, Kleinwohnungen bis 45 m<sup>2</sup> in Höhe von 85 S/m<sup>2</sup>, Büromieten in Höhe von 90 S/m<sup>2</sup> und Geschäftsmieten zwischen 140 S – 170 S/m<sup>2</sup> erinnern. Ein weiteres, gleich ausgestattetes Appartement in dieser Liegenschaft wurde am 1. März 1999 um einen monatlichen Hauptmietzins von 5.090 S vermietet. Eine Mietwohnung mit 45 m<sup>2</sup> und Südloggia wurde in S., Hochstraße um ca. 3.000 S und somit 67 S/m<sup>2</sup> an einen Dauermieter vermietet. Die exakten Adressen würden im vorliegenden Gutachten unter Berufung auf den Datenschutz nicht wiedergegeben, da sie dem Gutachter von den auskunftserteilenden Immobilienreuhändlern, unter Berufung auf den Datenschutz, nur unter dem Vorbehalt mitgeteilt und durch Dokumente nachgewiesen wurden, die Namen der Vertragspartner nicht ersichtlich zu machen. Ausgehend von einem Hauptmietzins für Wohnungen von durchschnittlich 72 S zuzüglich eines Zuschlages von 20% für die Lage im Stadtzentrum, die bessere Infrastruktur, die enge Verbindung zum öffentlichen (kulturellen) Leben in der Stadt, die Nähe zur Gastronomie und des Wellnessbereichs wurde der Mietzins mit 86,40 S/m<sup>2</sup> ermittelt. Demgegenüber seien bei den Seminarräumlichkeiten infolge ihrer eingeschränkten Verwertbarkeit gegenüber den Appartements und der Konkurrenzsituation im Seminartourismus ein Abschlag von 20% angemessen (d.h. insgesamt 69,10 S/m<sup>2</sup>).

Das Finanzamt rechne in der Stellungnahme die Investitionsablässe von insgesamt 208.000 € als Mietvorauszahlung auf die bezahlten Mietzinse auf. In keinem der Verträge, keiner Aussage der Bw. und Mieterin komme zum Ausdruck, dass es sich bei diesem Betrag um eine Mietzinsvorauszahlung handle. Hätte das Finanzamt vollständig ermittelt, wäre ihm aufgefallen, dass die seinerzeitige Bestandnehmerin inzwischen die Liegenschaft erworben habe. Dass die Bestandnehmerin eine Mietvorauszahlung für zehn Jahre im Jahre 2005 leistet und rund fünf Jahre später das Grundstück – ohne anteilige Einrechnung der Mietvorauszahlung in den Kaufpreis erwerbe - erscheine kaufmännisch eher unüblich. Daher sei die Zahlung eine Investitionsablässe gewesen. Ihre Gegenüberstellung zeige, dass die fremdübliche Miete laut Gutachten pro m<sup>2</sup> und Monat 5,53 € betrage und die Mietzinse zwischen 5,32 und 5,73 € schwankten. Die Differenz ergebe sich aus dem unterschiedlichen Quadratmeterausmaß. Das Ausmaß von 476,20 m<sup>2</sup> wurde vom Finanzamt (Stellungnahme vom 16.12.2009) angenommen, der Sachverständige gehe von 512,67 m<sup>2</sup> aus. Die Differenz sei marginal (?). Sie weise zum wiederholten Mal darauf hin, dass die Einbauten in die Appartements, die Nassräume und die Seminarräume dazu geeignet waren, den Wert der Liegenschaft zu erhöhen und sicherzustellen, dass die ursprüngliche Mieterin höhere Erträge erzielt, und danach selbst oder eben ein Nachmieter in der Lage wäre, den ortsüblichen Mietzins laufend zu bezahlen oder im Falle eines Verkaufes die Werterhöhung ein Nachholen der nicht bezahlten Miete möglich machen würde.

In der mündlichen Verhandlung zieht die Bw. von den vereinbarten, aber nicht bezahlten Mieten der 1993-1995 in Höhe von 316.654 S die im Jahr 2005 erhaltene Investitionsablässe in Höhe von 208.000 € (2.862.142 S) ab, sodass ihres Erachtens für eine verdeckte Gewinnausschüttung kein Raum mehr bleibe.

Zum Verzicht auf die Einforderung ortsüblicher Mieten verwies die Bw. auf die in der betriebswirtschaftlichen Literatur vertretenen Meinungen, dass die Sanierung eines Unternehmens nur durch das Zusammenspiel sämtlicher Stakeholder (Personen, welche ein Interesse und einen Bezug zum Unternehmen haben) erfolgreich durchgeführt werden könne. Als finanzwirtschaftliche Elemente werden die Stundung, die Zinsfreistellung und der Gläubigerverzicht genannt, zu welchen vor allem jene Gläubiger motiviert seien, die an weiteren Geschäftsbeziehungen interessiert oder deren Forderungen mangels adäquater Sicherheiten nicht mehr werthaltig seien. Die Nichtverrechnung eines Teiles der Mieten sei betriebswirtschaftlich geboten, weil sie sich die Möglichkeit erhalten wollte, über die Nachnutzung nach einer geglückten Sanierung der Mieterin mitentscheiden zu können, was sich durch die Investitionsablässe beweise.

Der Finanzamtsvertreter verweist auf seine bisher erstatteten schriftlichen Vorbringen und darauf, der Verwaltungsgerichtshof habe sich nicht gegen die Annahme der verdeckten Ausschüttung dem Grunde nach ausgesprochen, sondern lediglich die in Beschwerde gezogene Entscheidung dahin gehend kritisiert, weil sie sich lediglich auf eine „Säule“ (der Berechnung) bezogen habe, während seiner Judikatur zufolge allfällige verdeckte Ausschüttungen nach einer sogenannten Mittelwertmethode auszumessen wären. Im Übrigen entspreche auch das von der Bw. vorgelegte Gutachten nicht diesen Kriterien. Ergänzend zu der vom Finanzamt angewandten Methode der retrograden Bestimmung des Mietzinses an Hand der Mietvereinbarung 2005 (Rückrechnung an Hand des Verbraucherpreisindex auf die Streitjahre), sei jedoch auch der von der Bw. selbst abgeschlossene Mietvertrag vom 16. November 1984 mit seinem Zusatz vom 21. Jänner 1988 nicht unberücksichtigt zu lassen, wo ein Jahresbetrag von 250.000 S (d.i. 20.833 S monatlich) vereinbart wurde. Bei entsprechender Indexierung würden beide Ergebnisse ähnlich sein, allerdings wesentlich höher als der vom Sachverständigen angenommene Wert. Abgesehen davon würde vom Sachverständigen auch ein Gebäude in R. in dessen Berechnung einbezogen. Einem abzustellenden Fremdvergleich, der im selben Objekt stattfinde, komme größere Plausibilität zu.

## 2. Mietverhältnisse mit dem Pächter der Gastwirtschaft und der OHG:

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der zwischen der Bw. und der OHG verrechneten Mietentgelte wird auf die ursprüngliche Berufungsentscheidung RV/00071-G/02 vom

28. Oktober 2004 und Punkt 2 des Erkenntnisses des VwGH-Zl. 2004/15/0166 vom 24. September 2007 verwiesen. Entsprechend Punkt III des Schreibens der Bw. vom 11. August 2008 wurde dieser Berufungspunkt nicht mehr aufrechterhalten.

### 3. Lohnzahlungen an die geschiedene Ehegattin:

Der UFS ist im bisherigen Verfahren davon ausgegangen, es seien dem verbuchten Lohnaufwand keine Arbeitsleistungen gegenüber gestanden. Aus dem Umstand, dass ihr ein Betrag von 10.000 S monatlich zugeflossen sei, der ihr auch ohne formellen Abschluss eines Dienstvertrages aus dem Rechtstitel des gesetzlichen Unterhaltes nach der Scheidung gebührt hätte, könne keine betriebliche Veranlassung entnommen werden.

Der Einwand der Bw., ohne Einstellung eines gewerberechtlichen Geschäftsführers hätte sie keine Tourismusförderung erhalten, könne die betriebliche Veranlassung eines an sich privaten Aufwandes noch nicht begründen. Darüber hinaus sei die in Rede stehende Vertragsgestaltung äußerst undeutlich. Zunächst sei ein Dienstverhältnis vorgegeben worden, später sei dem Finanzamt gegenüber das Entgelt für die Zurverfügungstellung einer Konzession erklärt worden. Wie sich die Höhe des vereinbarten Entgelts von 10.000 S monatlich berechnet habe, gehe aus den Ausführungen der Bw. nicht hervor. Schließlich habe sie bei ihrer Einvernahme am 28. Mai 1998 ausgesagt, "ich glaube, ich hätte was erhalten sollen, habe aber tatsächlich dann nichts bekommen". Daraus entnahm der UFS im bisherigen Verfahren in freier Beweiswürdigung, es sei ihr gar nicht bewusst gewesen, mit der Bw. über die Zurverfügungstellung der Konzession einen entgeltlichen Vertrag abzuschließen. Die wechselnden Aufklärungsversuche des beanspruchten Betriebsaufwandes - einmal als Dienstvertrag, dann als vermeintliches Konzessionsentgelt, das der Konzessionsinhaberin aber nicht bekannt gewesen sei - könnten keinen Nachweis für den verbuchten Aufwand erbringen, sondern erweckten den Eindruck, eine steuerlich anzuerkennende Rechtsbeziehung habe nicht stattgefunden. Für die Anerkennung eines abziehbaren Aufwandes zur Erlangung einer Förderung mangle es an den steuerlich anzuerkennenden Vereinbarungen, weshalb die näher bezeichneten Beträge an "Lohnaufwand" als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren seien.

Der Verwaltungsgerichtshof bemerkt zu diesem Punkt, die Bw. habe nicht dargelegt, welche konkrete Vereinbarung zwischen ihr und der geschiedenen Ehegattin diesbezüglich abgeschlossen worden wäre, weshalb auch die Ausführungen der Bw. zur Höhe des Entgeltes ins Leere gingen, ob dieses für eine Konzessionsüberlassung angemessen wäre.

In ihrer Ausführung vom 13. August 2008 werden die bisherig vorgebrachten Argumente im Wesentlichen aufrecht erhalten und vor allem mit dem Förderansuchen beim Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten zur Tourismusförderaktion begründet.

Der UFS übersehe in seiner Gegenschrift vom 31. Jänner 2005, in dem er den Auszahlungsbetrag (nicht den Lohn) „zufällig“ mit dem Unterhaltsbeitrag des Gesellschaftergeschäftsführers gleichstellt, die Auswirkungen des Unterhaltsanspruchs der geschiedenen Ehegatten nach § 66 EheG, weil dieser kein unbedingter, sondern davon abhängig sei, dass die Einkünfte, das Vermögen und die Erträge des schuldlos geschiedenen Ehegatten, die von ihm nach den Umständen nach erwartet werden kann, zur Deckung des angemessenen Unterhalts nicht ausreichen. Ab dem Zeitpunkt, ab dem sie im Unternehmen nach den Bestimmungen der Gewerbeordnung gemeldet war, ruhte der Unterhalt unbestreitbar und auch der Scheidungsvergleich enthalte keine dahingehende Klausel, dass ein Unterhalt auch dann zu zahlen sei, wenn die schuldlos geschiedene Ehegattin einer Erwerbstätigkeit nachgehen sollte.

Unter Fremden werde eine Gastgewerbekonzession nicht unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Für die Dauer des Förderansuchens müsste ein gewerberechtlicher Geschäftsführer genannt werden, ab der Verpachtung wäre dies nicht mehr notwendig gewesen. Jedem anderen gewerberechtlichen Geschäftsführer, der als so genannter „Schutzmeister“ beschäftigt worden wäre, hätte ein derartiges Entgelt auch bezahlt werden müssen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde dieser Berufungspunkt nicht mehr weiter aufrecht erhalten.

#### 4. Verzinsung Verrechnungskonto:

Die Bw. habe in den Jahren 1988 bis 1995 im angefochtenen Bescheid näher bezeichnete Forderungen gegenüber der A.P. GmbH ausgewiesen. Eine Verzinsung sei für die Streitjahre nicht vorgenommen worden, obwohl sie sich selbst bei einer Bank refinanzieren habe müssen.

Der UFS ging im bisherigen Verfahren davon aus, die Bw. habe der ihr nahe stehenden Mieterin (Beteiligung ihres Gesellschafters) Forderungen gestundet, ohne hierfür eine angemessene Verzinsung in Rechnung zu stellen. Da sie ausdrücklich zugestanden habe, die in Rede stehenden Forderungen seien werthaltig gewesen, würden sich Berufungsausführungen, eine allenfalls zu verrechnende Zinsforderung wäre einer Wertberichtigung zu unterziehen gewesen, als unstimmig erweisen. Soweit sie eingewendet habe, zur Sanierung der Mieterin - obwohl die Bw. auf diesbezügliche Fragen die Bonität bejaht habe - sei der Verzicht auf die Verzinsung der Forderung zur Erlangung von Förderungsgeldern (Zinsenzuschüssen) erforderlich gewesen, übersehe sie, dass dies in deren Interesse gelegen sei und die Förderungsstellen deren Gesellschafter zu diesem Zweck veranlasst hätten, entsprechende Eigenleistungen wie Mieten und Zinsenverzichte sowie Nachrangigstellung von Forderungen zu erbringen. Dass sich ihr Gesellschafter, der auch an

der Mieterin maßgeblich beteiligt war, zur Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Mieterin "seiner" GmbH (der Bw.) bedient habe, bedeute, diese habe auf Mittel verzichtet, die ihr Gesellschafter aus eigenem Vermögen aufzubringen gehabt hätte. Daher sei im Zinsenverzicht eine verdeckte Ausschüttung zu erblicken. Der von ihr angestrebte Vergleich mit einem anderen Gläubigern gehe ins Leere, weil sie eine qualifizierte Besicherung der näher bezeichneten Bank habe zugestehen müssen. Auflagen der Subventionsgeber hätten nicht die Bw., sondern die schuldnerische A.P. GmbH und deren Gesellschafter betroffen, weshalb sie das Unterlassen der Verzinsung einer Forderung als nicht fremdüblich angesehen habe.

Der VwGH bemerkte in seinem Erkenntnis vom 24. September 2007, 2004/15/0166, Punkt 4, der UFS durfte davon ausgehen, die Bw. habe die Zustimmung zu einer solchen Vereinbarung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen getroffen und dies wäre fremdunüblich gewesen. Mit ihrem Beschwerdevorbringen, bei Einstellen einer Zinsforderung an die Mieterin wäre (auch) diese Forderung "wertüberichtig" gewesen, sei die Bw. auf die nicht konkret bestrittenen Feststellungen im angefochtenen Bescheid zu verweisen, die (unverzinsten) Kapitalforderung selbst sei werthaltig gewesen.

In ihrer Stellungnahme vom 11. August 2008 führte die Bw. aus, in der Berufungsverhandlung vom 23. September 2004 die in den Büchern aufscheinende Forderung zu den damaligen Bilanzstichtagen deshalb als werthaltig betrachtet und bekannt gegeben zu haben, weil es der Schuldnerin im Jahr 1995 möglich war, eine teilweise Tilgung vorzunehmen. Diese Antwort sei - unter Berücksichtigung der schon von der Amtspartei bestätigten Sanierungsnotwendigkeit - durch Einsicht in eine Bilanzposition gegeben worden.

Die Verringerung der Forderung im Kalenderjahr 2005 betrug 206.600 S. Tatsächlich habe nicht die Mieterin ihre Verbindlichkeit bei der Bw., sondern der Gesellschafter einen Teilbetrag von 160.000 S im Wege seines Verrechnungskontos übernommen, der Restbetrag von 46.600 S habe eine Tourismusförderung 1995 betroffen, die der Mieterin gutgeschrieben wurde.

Die Werthaltigkeit der Forderung erschließe sich aus der Zahlungsfähigkeit des Schuldners. Die aufgelistete Darstellung zeige das negative buchmäßige Eigenkapital in allen Jahren. Im Anhang zum jeweiligen Jahresabschluss sei das negative Eigenkapital gemäß § 225 Abs. 1 HGB zu erläutern gewesen. Diese stillen Reserven könnten erst gehoben werden, wenn das Anlagevermögen verkauft werde, was auch in späteren Jahren geschehen sei. Ein Rückschluss auf die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft sei hier nicht möglich, maximal ein Rückschluss auf die insolvenzrechtliche Überschuldungsproblematik. Aus der Darstellung zeige sich, dass bei einem negativen Cash Flow die Schuldentilgungsdauer unendlich sein werde.

Die Einbuchung einer Zinsenforderung wäre wert zu berichtigen - wenn überhaupt - wäre die Forderung der Bw. im Nominalbetrag abschreibungsbedürftig gewesen. Eine nachträgliche Berichtigung in den Jahren 1993 und folgende sei wohl aus ökonomischen Gründen nicht mehr notwendig, da sich diese Problematik mit dem Konkurs der Mieterin ohnehin gelöst habe. Daher hätte sich aus der Einbuchung einer Zinsenforderung wegen der Wertberichtigungsnotwendigkeit keine Gewinnauswirkung ergeben.

Die Amtspartei verwies in ihrer Entgegnung vom 16. Dezember 2009 auf die Tatsache der Verringerung der Forderung. Ob die diesbezügliche Mittelherkunft vom Gesellschafter oder über eine Förderung der öffentlichen Hand stamme, sei unwesentlich. Entscheidend sei das Vorhandensein von Mitteln, die der Schuldnerin einen Teilschuldenabbau ermöglichen. In der Niederschrift über die Berufungsverhandlung vom 23. September 2004 wurde ausgeführt, die Bank habe bis 2004 ihre gegenüber der Schuldnerin bestehende Forderung nicht wertberichtigt. Außerdem existierten dem Gläubiger bekannte stille Reserven und die Konkurseröffnung der Mieterin erfolgte erst im Dezember 2005 - also zehn Jahre nach dem gegenständlichen Zeitraum.

In ihrer Gegenäußerung vom 26. Februar 2010 verwies die Bw. darauf, dass sie (?) sich im gegenständlichen Zeitraum unbestritten in einer Sanierungsphase befand. Um den Sanierungsprozess nicht zu gefährden, habe auch die Hausbank auf eine Verzinsung ihrer Forderung verzichtet. Die kaufmännische Überlegung in diesem Zeitraum war die, dass einerseits während der Sanierungsphase keine Zinsen verrechnet werden durften und sie immer davon ausging, dass die Forderung im Endeffekt einbringlich sein würde. Der hypothekarischen Sicherheit der Bank auf der Liegenschaft stand die nicht unwesentliche Einflussnahme der Bw. auf die Geschäftsführung der schuldnerischen Gesellschaften (?) gegenüber.

Sie war bis zum Jahr 1994/95 der Ansicht, der Mieterin würde es nach Überstehen der Sanierungsphase gelingen, einen ordentlichen kaufmännischen Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten und auch ihre Forderungen (?) zu bezahlen. Die Einbringlichkeit der Forderung stünde mit deren Verzinsung in keinem direkten Zusammenhang.

Für die Gläubiger der Bw. wäre die Nicht-Wertberichtigung der Forderung keine Beeinträchtigung von deren Gläubigerinteressen, da das buchmäßige Eigenkapital der Bw. diese Forderung durchaus abdeckte, dies unabhängig von den stillen Reserven dieser Gesellschaft im umfangreichen Liegenschaftsbesitz. Auch die Bank sei mit dieser Bilanzierung jährlich einverstanden gewesen. Ab dem Jahr 1995/96 (Verschmelzungstichtag 31. Dezember 1995) wurde einerseits das Eigenkapital negativ und andererseits die



kumulierte Forderung nach der Verschmelzung im Nettobetrag von 1.784.119 € (wohl: S) wertberichtigt.

Hätte der UFS in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 23. September 2004 diesen angeblichen Widerspruch thematisiert, hätte diese Frage bereits damals aufgeklärt werden können. Der Bw. wurde niemals dargetan, dass der UFS in der Nichtabwertung der streitgegenständlichen Forderung im Widerspruch zum Entfall der Zinsenforderung „steht (?)“. Diese wurde deshalb nicht aktiviert, weil die Bw. die Meinung vertrat, die Einräumung einer längeren Zahlungsfrist in die Zukunft würde deren Einbringlichkeit möglich machen und war gleichzeitig der Ansicht, eine anzurechnende Verzinsung auch im Jahresabschluss der Mieterin würde diese Gesellschaft endgültig in die Insolvenz kippen lassen, was nicht im Interesse der Gläubiger gewesen wäre.

Was die teilweise Abstattung des Verrechnungskontos anlangt – wie das Finanzamt für die Werthaltigkeit der Forderung ausführt – werde übersehen, dass es niemals zu einer Zahlung kam, sondern dieser Betrag vom Gesellschafter im Wege der Verrechnung über sein Verrechnungskonto für die Schuldnerin übernommen wurde. Eine Verrechnung von Zinsen wäre einerseits der Förderungsvereinbarung des Bundesministeriums für wirtschaftliche Angelegenheiten (Anmerkung: mit der Mieterin) entgegengestanden und hätte andererseits die Sanierung der Bw. (?) verhindert.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, auch die finanzierende Bank habe entsprechende Zinsenverzichte geleistet und daher hätte sie aus der Nichtverrechnung keinen Vermögensvorteil erlangt, weil sie auf Zinsen verzichtete, die ohnehin nie einbringlich gewesen wären. Im Übrigen habe auch die Bank als Hypothekargläubigerin auf rd. 200.000 € verzichtet, um ihre Teilnahme an einer endgültigen Sanierung der Mieterin zu dokumentieren.

Die Werthaltigkeit der Forderung und Sanierungsbedürftigkeit der Mieterin sei auch vom Finanzamt L. nie bestritten worden. Weiters komme dazu, dass die Hausbank (der Bw. und der Mieterin) diese regelmäßig als werthaltig ansah, wie dies auch in der Bilanz zum Ausdruck kam und keinen Anlass sah, bei eigenen Bilanzauswertungen diese Forderung wertzuberichtigen.

Weiters moniert die Bw. die Befangenheit des zur gegenständlichen Entscheidung berufenen Mitglieds des Unabhängigen Finanzsenats. Sie sei sich bewusst, eine derartige Ablehnung könne auf einen emotionalen Widerstand des Referenten führen, obwohl sie von der Sachlichkeit und Distanz zu diesem Fall überzeugt sei. Die Gründe seien darin gelegen, weil der Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes L. u.a. auch der einer Mitunternehmerschaft, an

der die Bw. beteiligt war, auf eine Berufungsentscheidung der seinerzeitigen Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 5. Juni 1996 hingewiesen habe, in deren Senat das nunmehr entscheidungsbefugte Organ als Referent tätig war. Weiters sei der nunmehrige Referent des UFS in alle (!) Berufungsentscheidungen der FLD für Steiermark eingebunden gewesen, und es möge die Situation der Bw. berücksichtigt werden, dass bereits die zweite Entscheidung des UFS für Steiermark vom Verwaltungsgerichtshof wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde. Ihr sei durchaus bewusst, in zivilprozessualen Verfahren sei nach Aufhebung einer erstinstanzlichen Entscheidung durch die Oberinstanz keine Änderung des entscheidenden Richters vorgesehen und „Wiederläufer“ würden auch bei Oberstgerichten demselben Referenten zugeteilt. Die Unabhängigkeit eines Richters in justiziellen Verfahren sei in keiner Weise mit der eines Referenten in abgabenrechtlichen Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vergleichbar. Sie sei daher der vollen Überzeugung, das Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz hätte sich schon auf Grund der Bestimmung des § 76 Abs. 1 lit. c BAO selbst der Ausübung seines Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und seine Vertretung zu veranlassen, da sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet seien, seine volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen.

Sie vertritt weiters die Ansicht, nach Aufhebung der in Beschwerde gezogenen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates sei das Verfahren wieder im Berufungsstadium und hätte vom Finanzamt durch Berufungsvorentscheidung erledigt werden können. Im Berufungsverfahren habe die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Vor allem können sie notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durch die „Abgabenbehörde erster Instanz“ vornehmen lassen. Vom Gesetzgeber bliebe ungeklärt, ob unter Abgabenbehörden erster Instanz des § 279 Abs. 2 BAO auch die Abgabenbehörde zu verstehen sei, deren Bescheid angefochten wurde, was im Sinne eines fair trial als Vorgangsweise abzulehnen sei. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe im fortgesetzten Berufungsverfahren nicht nur eine Stellungnahme abgegeben, sondern auch Erhebungen zum ortsüblichen Mietzins (z.B. Niederschrift mit der Geschäftsführerin der neuen Mieterin) durchgeführt. Da von Seiten des Unabhängigen Finanzsenates kein entsprechender Ermittlungsauftrag ergangen sei, werde im Sinne einer gesetzeskonformen und verfassungsrechtlich unbedenklichen Auslegung des § 279 Abs. 2 BAO beantragt, keine der Eingaben und Beweismittel, die das Finanzamt ohne Erhebungsauftrag aktenkundig gemacht hat, bei der Entscheidung zu berücksichtigen.

Nach einer Sitzungsunterbrechung erklärte sich das entscheidende Mitglied des unabhängigen Finanzsenates für nicht befangen.

Die Amtspartei wendet zu der von der Bw. gewählten Auslegung, wonach für ergänzend erhobenen Beweise des Finanzamtes selbst für den Fall einer rechtswidrigen Beweisaufnahme kein abgabenrechtliches Beweisverwertungsverbot existiere.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht den Parteien das Recht zu, ein Mitglied des Berufungssenates mit der Begründung abzulehnen, dass einer der im § 76 Abs. 1 aufgezählten Befangenheitsgründe vorliegt. Derartige Anträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen und die Gründe für die Ablehnung glaubhaft zu machen.

Entsprechend Punkt 3.2.8.2. der Geschäftsverteilung des Unabhängigen Finanzsenates entscheidet das für die Sachentscheidung zuständige Organ über Ablehnungsanträge (§ 278 BAO), die während der mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 BAO) eingebracht werden. Gleiches gilt für Ablehnungsanträge, die unmittelbar vor der mündlichen Berufungsverhandlung gestellt werden und eine rechtzeitige Entscheidung durch das nach Punkt 3.2.8.1. zuständige Organ (Vorsitzender der Berufungssenates, Landessenatsvorsitzender, Präsidentin, Geschäftsverteilungsausschuss [sukzessiv]) nicht ohne ungebührliche Verzögerung der Verhandlung möglich ist.

Gemäß § 76 Abs. 1 lit. c BAO haben sich Organe der Abgabenbehörden der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen, wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen.

Der von der Bw. geltend gemachte Grund, nämlich dass das abgelehnte Organ in einem früheren ähnlich gelagerten Fall als berichterstattendes Mitglied eines Berufungssenates der seinerzeitigen Finanzlandesdirektion teilnahm, wurde bereits in der aufhebenden Entscheidung des VwGH vom 24.9.2007, 2004/15/0166 – wie von der Bw. selbst erkannt – als unmaßgeblich angesehen.

Was die sonstigen wichtigen Gründe iS. der oa. Rechtsnorm anlangt, erscheint das bw. Vorbringen in der Weise in sich widersprüchlich, als es sich einerseits auf einen vermeintlichen emotionalen Widerstand des Referenten beruft und andererseits aber von der Sachlichkeit und Distanz des Referenten zu diesem Fall überzeugt zeigt. Die bloße Verweisung auf eine Befassung des zur Entscheidung berufenen Organs vor 14 Jahren und die Tatsache des Tätigwerdens in mehreren Verfahren der Bw. vermag keine solchen Gründe näher manifestieren, zumal es auch bei anderen Behörden nicht ausgeschlossen werden kann, dass dasselbe Organ mehrere Verfahren derselben Bw. zu leiten hat. Im Übrigen liegt es nicht in der Hand des entscheidungsbefugten Organs, wenn der angefochtene Bescheid

Rechtsansichten einer Entscheidung eines Berufungssenates übernimmt, die bereits in früheren VwGH-Verfahren nicht verworfen wurden. Bloß sachliche Differenzen führen nicht zur Befangenheit (z.B. Publikation einer Rechtsmeinung in Fachzeitschriften, OGH 18.4.1989, 4 Ob 36/89, RZ 1989, 282). Selbst rechtswidrige Vorgangsweisen wie die Verletzung von Verfahrensvorschriften begründen im Allgemeinen noch keine Befangenheit.

Selbst unbegründete Vorwürfe (z.B. Dienstaufsichtsbeschwerden) gegen den Organwalter werden allein idR noch nicht zur Befangenheit führen (OGH 26.6.1974, 1 Ob 108/74, RZ 1975, 9); ansonsten hätte die Partei es nahezu in der Hand, nach Belieben einzelne Organwalter befangen zu machen (vgl. jedoch *Morscher, Befangenheit, Seite 3*, wonach „natürlich in vielen Fällen gerade auch das Verhalten einer Verfahrenspartei Befangenheit zu erzeugen geeignet ist“).

Gegenständlich sah der Gerichtshof die aufgehobene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates als ergänzungsbedürftig an, weil sich die Höhe fremdüblicher Mietentgelte nicht allein an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen ließe. Undeutlich und dunkel bleiben die Ausführungen, die Unabhängigkeit eines Richters sei in justiziellen Verfahren in keiner Weise vergleichbar mit der Unabhängigkeit eines Referenten im gegenständlichen Verfahren, sodass sich weitere Ausführungen darob erübrigen. Daher dürfte eine von der Bw. veranlasste manipulative unzulässige Vermengung der Rechtsbegriffe „Unabhängigkeit“ und „Befangenheit von Entscheidungsträgern“ vorliegen.

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO können die Abgabenbehörden zweiter Instanz notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens auch durch Abgabenbehörden erster Instanz vornehmen lassen (Ermittlungsauftrag). In diesem Zusammenhang übersieht die Bw., dass sich schon aus der Wortinterpretation (arg.: „können“) keine Verpflichtung zur Vornahme eines Ermittlungsauftrages ergibt, sondern vom Ermessen des entscheidenden Organs getragen ist. Wie auch der Bw. bekannt sein dürfte, wird regelmäßig die Amtspartei von aufhebenden Erkenntnissen des VwGH in Kenntnis gesetzt. Damit gilt die dem UFS vorgelegte Berufung wiederum als unerledigt. Die Möglichkeit des Finanzamtes das Verfahren durch Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO abzuschließen, bleibt davon unberührt. Gemäß § 276 Abs. 7 BAO ist Partei im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz auch die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist (kontradiktorisches Verfahren). Damit stehen ihr auch entsprechende Parteienrechte zu, wie z.B. Vertretungsmöglichkeit, Parteiengehör, Äußerungsrechte, Fragerechte, etc.).

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des Falles zweckdienlich ist. Das Beweisverfahren wird vor allem vom Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der

Beweismittel, der freien Beweiswürdigung und dem grundsätzlichen Fehlen von Beweisverwertungsverböten beherrscht. Die Verwertbarkeit eines Beweismittels im Abgabeverfahren wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es durch (vermeintliche) Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangte (VwGH 16.3.1993, 89/14/0281). Die BAO sieht im Unterschied zu § 98 Abs. 4 FinStrG kein Beweisverwertungsverbot vor. Abgesehen davon bleiben die bw. Ausführungen in diesem Zusammenhang relativ unkonkret und beziehen sich lediglich auf die Aufnahme einer Niederschrift mit der Geschäftsführerin der Nachmieterin zu einem von ihr abgeschlossenen Mietvertrag. Ein diesbezügliches Beweisaufnahmeverbot kann den gesetzlichen Bestimmungen nicht entnommen werden.

Abgesehen davon ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, gemäß § 280 BAO Bedacht zu nehmen, auch wenn das Berufsbegehren geändert oder ergänzt wird. Außerdem hatte die Bw. umfassende ergänzende Ausführungen tatsächlicher Art erstattet, weshalb es der Amtspartei unbenommen bleiben musste, ihren Prozessstandpunkt entsprechend zu ergänzen.

#### 1. Mietentgelte (Appartements und Seminarräume):

Entsprechend dem Betriebsprüfungsbericht und der Beilage 3 der Protokollunterlage der Bw. wurden für Appartements und Seminarräume folgende monatliche Mieten verrechnet:

Jänner bis September 1993 je 16.666 S; Oktober – Dezember 1993 0 S;

Jänner bis Dezember 1994 0 S;

Jänner bis April 1995 0 S; Mai bis Dezember 1995 je 37.499 S.

In rechtlicher Hinsicht waren einerseits der Verzicht auf die Verrechnung jeglicher Mieten in den oa. Zeiträumen und andererseits die Angemessenheit der Höhe der verrechneten Beträge zu prüfen, wobei die bisherige abgabenrechtliche Beurteilung vom VwGH geteilt wurde, weil die Bw. selbst nicht an entsprechende Auflagen gebunden wäre, sondern nur lediglich ihr Gesellschafter, der gleichzeitig auch Gesellschafter der Mieterin ist. Selbst das Berufungsvorbringen, im Rahmen der Sanierungsphase der A.P. GmbH seien umfangreiche Recherchen und Angebote für deren Verkauf im Gespräch und für die neuen Eigentümer die in Rede stehenden Appartements von absoluter Notwendigkeit gewesen und es hätte kein Grund mehr bestanden, einen Sanierungszuschuss durch geringere oder ausgesetzte Mieten zu leisten, sondern dieser hätte mit neuem Kapital die volle vereinbarte Miete zu leisten gehabt, zeige, dass der Beitrag der Bw. zur Sanierung der Mieterin auf gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und auf der beteiligungsrechtlichen Verflechtung beruhe, weil sie selbst einräumte, im Falle der Erfolglosigkeit der Sanierung der Mieterin wären von einem Erwerber höhere Mietentgelte zu erreichen.

Mit diesem Vorbringen wird die zum Teil nicht fremdübliche Vorgangsweise der Bw. bei der Verrechnung der Mieten und damit das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen indirekt eingestanden, wobei auf die in den bisherigen Verfahren dargestellten Gründe verwiesen werde und eine Kenntnis dieser vorausgesetzt werden darf.

Was die Höhe der Ermittlung der Fremdmieten anlangt, wurde von der Bw. ein Gutachten eines Immobiliensachverständigen beigebracht, welches sich vorwiegend an Räumlichkeiten der Wohnungsvermietung in R., S. orientiert. Die noch in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2008 von der Bw. behauptete angebliche Errechenbarkeit eines von persönlichen Interessen unbeeinflussten Mietzinses in S. aus den Veröffentlichungen der Bundeswirtschaftskammer, Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder war selbst dem von der Bw. beauftragten Sachverständigen für den Streitzeitraum nicht möglich.

Dafür, dass sich der vom Sachverständigen angenommene Mietzins von 86,40 S/m<sup>2</sup> eher an der unteren Grenze bewegen dürfte, weil sich sein Vergleich vorwiegend am Wohnungsmarkt orientiert und das Nichtvorliegen von Abstellräumlichkeiten und das Fehlen einer Kochgelegenheit als wertmindernd bemängelt, spricht – wie im Gutachten bloß obiter dictum erwähnt –, dass für Büroräumlichkeiten möglicherweise höhere Mietzinse von 90 S/m<sup>2</sup> erzielbar gewesen seien.

Von Seiten der Amtspartei wurde ein mit der Neueigentümerin des Hotels abgeschlossener Mietvertrag vom 25. Oktober 2005 (rd. 10-12 Jahre nach dem Streitjahr) ins Treffen geführt. Entsprechend dem Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 29. August 2008 ist von einem außer Streit gestellten Quadratmeterausmaß dieses Vertrages von 923,77m<sup>2</sup> auszugehen, wobei im Streitzeitraum lediglich die Appartements mit den beiden Terrassen und die Seminarräume angemietet waren. Die übrigen Flächen wurden erst später ausgebaut.

Der UFS ermittelt und bewertet die maßgeblichen Flächen wie folgt:

Daten lt. Mietvertrag 25.10.2005, Schr. der steuerlichen Vertreterin v. 29.8.2008	Quadratmeter	Umwertung	umgewertete Fläche
Nassraumbereich 2. OG	234,00	1,00	234,00
Dachterrasse 2. OG	190,70	0,25	47,68
Stiegenhaus 1 ins 2. OG	0,00	1,00	0,00
<b>Seminarräume 1. OG</b>	<b>251,05</b>	<b>1,00</b>	<b>251,05</b>
Notausgang in den Gastgarten	0,00	1,00	0,00
<b>Appartements 1. OG</b>	<b>217,52</b>	<b>1,00</b>	<b>217,52</b>
<b>Terrasse 1 1.OG</b>	<b>24,50</b>	<b>0,25</b>	<b>6,13</b>
<b>Terrasse 2 1.OG</b>	<b>6,00</b>	<b>0,25</b>	<b>1,50</b>
Stiegenhaus WM Pass. ins 1.OG	0,00	0,00	0,00
	923,77		757,87

Ausgehend von der Tatsache, dass es sich bei Terrassen um keine vollwertigen Gebäudebestandteile, sondern zum Teil offene Flächen handelt, wurden diese – wie von der Amtspartei und auch von der Bw. nicht weiter releviert - mit 25% zum Ansatz gebracht.

Ausgehend von diesen Prämissen werden vier Berechnungsvarianten zur Bestimmung eines angemessenen Mietzinses vorgestellt:

a) Mietvertrag vom 25.10.2005 mit Rückprojektion auf die Streitjahre:

Text	Monatsbetrag in S
Mietzins 5.416 €	74.525,78
Einmalzahlung 208.000 € (2.862.214,24 verteilt auf 10 Jahre unter Annahme einer 5% Verzinsung)	30.424,57
Monatsmietzins	104.950,35
pro m <sup>2</sup> (757,87 m <sup>2</sup> )	138,48

Rückprojektion anhand des Verbraucherpreisindex:

Mietzins 2005/m <sup>2</sup>	138,48 S
VPI 1986 12/2005	153,10
VPI 1986 Durchschnitt 1993	121,90
<b>Mietzins 1993/m<sup>2</sup></b>	<b>110,26 S</b>
VPI 1986 Durchschnitt 1994	125,60
<b>Mietzins 1994/m<sup>2</sup></b>	<b>113,61 S</b>
VPI 1986 Durchschnitt 1995	128,40
<b>Mietzins 1995/m<sup>2</sup></b>	<b>116,14 S</b>

Von den neuen Betreibern des Hotels wurde ein monatlicher Mietzins im Oktober/November 2005 von 5.416 € (entspricht: S 74.525,78) entrichtet. Im Mietvertrag war ein zehnjähriger Kündigungsverzicht der Bw. vereinbart.

Zusätzlich leistete die Mieterin – wie die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2008 selbst ausführte – außerhalb des abgeschlossenen schriftlichen Mietvertrages - eine Einmalzahlung von 208.000 € (entspricht: 2.862.142,40 S), deren rechtliche Qualifikation als Mietzinsvorauszahlung (Finanzamt) von der Bw. (Investitionsablöse?) bestritten wird.

Unter Annahme einer 5%igen Verzinsung und des zehnjährigen Kündigungsverzichtes ist diese Einmalzahlung auf einen Monatsbetrag von 2.211,04 € (entspricht: 30.424,57 S) umzurechnen, sodass als vereinbarter Monatsmietzins 7.627,04 € (entspricht: 104.950,35 S) bzw. 10,06 € (entspricht: 138,48 S/m<sup>2</sup>) zu veranschlagen wäre.

Die Ausführungen der Bw., die als Investitionsablöse bezeichnete Zahlung sei eine Gegenleistung für die Nutzungserhöhung, die in der seinerzeit nicht bezahlten Miete keine Deckung fand bzw. es sich dabei um „nichts anderes, als man landläufig als Ablöse“ bezeichnet, sind undeutlich und nicht näher nachvollziehbar. Sollte die Bw. mit ihren unklaren

Andeutungen damit zu Ausdruck bringen wollen, es sei etwas Ähnliches wie eine Übernahme von Altschulden gemeint gewesen, bleibt doch unverständlich, warum die Neumietlerin gerade diese übernehmen sollte. Entsprechend der ausdrücklichen Rückfrage des Finanzamtes führte die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 2008 an das Finanzamt ausdrücklich aus, es seien „überhaupt keine Gegenstände verkauft“ worden. Geradezu widersprüchlich ist, warum Gegenstände bzw. Gebäudeeinbauten „abgelöst“ i.S. von „gekauft“ und dann doch noch gemietet werden sollten. Die in der Rechnung aufscheinende Leistungsbeziehung ist bei näherer Betrachtung undeutlich und beschreibt keineswegs eine nachvollziehbare Leistung, zumal sich die Bw. selbst eines derart unklaren Begriffes bedient. Die von ihr erwähnte „landläufige Ablöse“, die wohl am ehesten mit der Bezeichnung unzulässiger Zahlungen zur Umgehung des Mieterschutzes gedient hatte, die vom Hauseigentümer verlangt und insbesondere bei privaten Wohnungsvermietungen auch un versteuert entgegengenommen wurde, um dem Mieter den Abschluss eines Bestandvertrages überhaupt zu ermöglichen, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Vorauszahlung künftig fällig werdender Mietzinse anzusehen. Im Zusammenhang mit dem im Vertrag vereinbarten Kündigungsverzicht ist daher die vom Finanzamt angenommene Aufteilung auf zehn Jahre wirtschaftlich angemessen.

Gerade unverständlich ist, dass sich die Geschäftsführerin der Mieterin - eine kaufmännisch ausgebildete Mag. FH - nicht mehr daran erinnern konnte, wofür sie einen Betrag von über 200.000 € geleistet hatte und dabei lediglich auf ihren nicht anwesenden steuerlichen Vertreter verwies. Eine weitere Beweisaufnahme - auf allfällige im Nachhinein ohnehin nicht mehr überprüfbare Motivationen - erscheint unzweckmäßig und dient ausschließlich einer weiteren Verfahrensverzögerung, weil das Beweisthema, welchen Jahresmietzins sich die Bw. vorgestellt hat und dass die Terrassenflächen bei der Höhe des Mietzinses nicht gesondert berücksichtigt wurden ohnehin nicht relevant ist, zumal die Amtspartei in ihrem Vorbringen ohnehin nur von den abgeschlossenen und nicht von der Bw. vorgeschlagenen Vereinbarungen ausgegangen ist.

Ausgehend von den in der Bw. Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2008 genannten durchschnittlichen Mietzinse (2005) für den Bezirk L. (rd. 67,14% der Mietzinse der Landeshauptstadt Graz) in Höhe von 8,5 €/m<sup>2</sup> (entspricht: 116,76 S) bleibt festzuhalten, dass der vorhin errechnete Mietzins von 10,06 €/m<sup>2</sup> (entspricht: 138,48 S) um ca. 18% über dem des an Hand eines Mietenspiegels von der Bw. im Schätzungswege errechneten lag, was wiederum darauf hindeutet, dass der für den Bestandgegenstand angemessene Mietwert doch über den statistischen Durchschnittswerten lag.

b) Mietvertrag der Bw. vom 21. Jänner 1988:



Mit einem Zusatz zum Mietvertrag zum 21. Jänner 1988 wurde im Hinblick auf den Erwerb der Einbauten ein Mietzins von 250.000 S jährlich bzw. 20.833 S monatlich, rückwirkend ab Mai 1986 vereinbart. Unter Annahme einer damals vermieteten (umgewertete Fläche s.o.) von 225,15 m<sup>2</sup> würde sich ein Quadratmeterwert von 92,53 S errechnen.

Indexierung des vereinbarten Mietzinses anhand des VPI (Verbraucherpreisindex)

Mietzins 1986/m <sup>2</sup>	92,53 S
VPI 1976 5/1986	154,80
VPI 1976 Durchschnitt 1993	189,60
<b>Mietzins 1993/m<sup>2</sup></b>	<b>113,33 S</b>
VPI 1976 Durchschnitt 1994	195,20
<b>Mietzins 1994/m<sup>2</sup></b>	<b>116,68 S</b>
VPI 1986 Durchschnitt 1995	199,60
<b>Mietzins 1995/m<sup>2</sup></b>	<b>119,31 S</b>

c) Gutachten des Sachverständigen der Bw. vom 24. Juli 2009:

Zum Gutachten ist auszuführen, dass eine ausschließlich am Wohnungsmarkt orientierte Beurteilung einer Vermietung von Appartements am Hauptplatz in S. - der besten Lage im Stadtzentrum - nur bedingt vergleichbar erscheint, zumal die Bw. diese Flächen nicht für Wohnzwecke, sondern für den gewerblichen Betrieb vermietete. Im Übrigen hätte sich für die Bw. unter Ausnutzung aller sich bietenden Marktchancen eine lukrativere Vermietung von Kanzlei- oder Praxisräumlichkeiten angeboten. Zu guter Letzt geht der Gutachter von mehr oder weniger willkürlich ausgewählten Stichproben von zwei Wohnungen in S. und einer Wohnung in R. aus, deren genauere Daten unter dem Hinweis auf allfällige Datenschutzgründe ebensowenig überprüfbar sind, wie ein von einer Abgabenbehörde allfällig durchgeführter äußerer Betriebsvergleich, dessen Daten unter Berufung auf das Abgabengeheimnis nicht offen gelegt werden können. Ausgehend von Durchschnittsmieten der oa. drei Wohnungen gelangt er durch Anwendung eines (griffweisen) Zuschlages von 20% zu seinem Ergebnis von **86,40 S/m<sup>2</sup>**. Für Büroräumlichkeiten konzidiert er ca. 90 S/m<sup>2</sup>.

d) Investitionsrechnung unter Berücksichtigung des Altbestandes:

Amortisationsdauer in Jahren	Investitionssumme (in S)	Zinssatz	Monatsbelastung (in S)
40	4.500.000,00	6,5%	26.345,00
40	3.300.000,00	6,5%	19.320,00

Gesamtmiete Appartements

Jahr	VPI 1976	indexierte Miete	Gebäudemiete	Amortisation	Gesamt (in S)
12/1984	149,80	5000,00	5.000,00	0,00	5.000,00
1993	189,60	6.328,44	6.300,00	26.300,00	32.600,00
1994	195,20	6.515,35	6.500,00	26.300,00	32.800,00
1995	199,60	6.662,22	6.600,00	26.300,00	32.900,00

Im Hinblick darauf, dass es sich um Einbauten in ein älteres Gebäude handelt, erscheint eine Verteilung der Investitionen auf eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren angemessen.

Der Altbestand (ohne Appartements und Seminarraum) wurde seinerzeit mit einer indexierten Miete von 5.000 S auf Basis des VPI 1976 für den Zeitraum Dezember 1984 in Höhe von 149,80 angemietet. In den Jahren 1993-1995 erreichte der VPI 1976 die Indexwerte von 189,60, 195,20 und 199,60. Somit war von einer abgerundeten Miete des Altbestandes von 6.300 S, 6.500 S und 6.600 S auszugehen.

In Anlehnung an das von der Bw. selbst ins Spiel gebrachten Erkenntnisses des VwGH vom 20.4.1982, 81/14/0120, sei bei der Ermittlung der Höhe der in der Nutzungsüberlassung eines Einfamilienhauses gelegenen verdeckten Ausschüttung der vereinbarte Mietzins mit demjenigen Betrag zu vergleichen, der der Kapitalgesellschaft neben der AfA und den Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft durch Fremdvermietung noch erzielen könnte. Decken sich die so ermittelten Beträge nicht, so sei ein Mittelwert zu finden. Die Frage der Finanzierung blieb in diesem Zusammenhang ausgeklammert, weshalb für die gegenständliche Betrachtungsweise das entsprechende Vorhandensein von Eigenkapital fingiert wird. Daher wird in Anlehnung an die (damalige) Sekundärmarktrendite von 6,5% ausgegangen.

Die Angemessenheitsprüfung muss überdies unter dem Aspekt der Deckung der AfA, der laufenden Betriebskosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung vorgenommen werden (*Jirkuff, ÖStZ 1981, 59*). In der deutschen Verwaltungspraxis geht man häufig von angemessener Kapitalverzinsung aus, wenn für Immobilien ein Zinsfuß von 5-8%, für übriges Vermögen ein Zinsfuß von 6-10% errechnet werden kann (Ausgangswert: Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Mietobjektes) (*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § 8 Anhang „Miet- und Pachtverhältnisse“*).

Gegenüberstellung aller vier Methoden

Appartements (225,15 m<sup>2</sup>)

Jahr	Mietvertrag 2005 (in S)	Mietvertrag 1988	Amortisationsrechnung	Gutachten Bw.
1993	24.825,00	25.516,00	32.600,00	19.453,00
1994	25.579,00	26.270,00	32.800,00	19.453,00
1995	26.149,00	26.863,00	32.900,00	19.453,00
Jahr	Mietvertrag 2005	Mietvertrag 1988	Durchschnitt (Amortisationsrechnung und Gutachten)	Ergebnis (gerundet)
1993	24.825,00	25.516,00	26.026,00	26.000,00
1994	25.579,00	26.270,00	26.126,00	26.100,00
1995	26.149,00	26.863,00	26.176,00	26.200,00

Im Unterschied zur Bw. führte der VwGH im aufhebenden Erkenntnis aus, dass sich die Höhe fremdüblicher Mietentgelte **nicht allein** an Hand der Kosten des Vermieters bestimmen ließe, womit er die vom UFS im bisherigen Verfahren angewandte betriebswirtschaftliche Methode nicht verworfen, sondern als ergänzungsbedürftig angesehen hatte. Eingedenk der Tatsache, dass sich die Bw. bei der Herstellung der Appartements und Seminarräume an den Bedürfnissen und Wünschen des potenziellen Mieters orientierte und dies eine – wie vom VwGH bemerkt - im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise sei, können die der Bw. tatsächlich angefallenen Aufwendungen bei der Ermittlung des Fremdvergleichs nicht außer Acht gelassen werden.

Wie aus den oben dargestellten Vergleich ersichtlich, führt die von der Bw. kritisierte retrograde Rückrechnung und die Indexierung der seinerzeitigen Mietvereinbarung sowie die nunmehr angewandte „Mittelwertmethode“ zu relativ ähnlichen Ergebnissen. Eine ausschließliche Berechnung nach dem vom Sachverständigen dargestellten Mietzins lässt die Tatsache unberücksichtigt, dass die Bw. für die Mieterin den kompletten Gebäudeausbau mit dem doch höheren Ausfallsrisiko (Mieten) bei der Vermietung von Gewerbeobjekten übernommen hatte, was nicht unbedingt mit einer Immobilienvermietung auf dem privaten Wohnungssektor vergleichbar ist.

Seminarräume:

a) Entsprechend den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht werden ab Mai 1995 von der Bw. ausgebaute Seminarräume gegen einen monatlichen Mietzins von 20.833 S zur Verfügung festgestellt. In Anlehnung an die oa. Berechnung der Mieten für die Appartements und unter Einbeziehung eines Entgelts für die Nutzung des Altbestandes, erscheint die bisher von der Bw. festgelegte Miete der Höhe nach fremdüblich.

Amortisationsdauer	Investitionssumme (in S)	Zinssatz	Monatsbelastung (in S)
40 Jahre	3.300.000,00	6,5%	19.320,00

Ermittlung der verdeckten Ausschüttungen:

Monat	tats. verre.	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jän.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Feb.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Mär.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Apr.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Mai.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Jun.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Jul.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Aug.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Sep.93	16.666,00	26.000,00	9.334,00
Okt.93	0,00	26.000,00	26.000,00
Nov.93	0,00	26.000,00	26.000,00

Dez.93	0,00	26.000,00	26.000,00
Summe 1993	149.994,00	312.000,00	162.006,00
Monat	tats. verre.	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jän.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Feb.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Mär.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Apr.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Mai.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Jun.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Jul.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Aug.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Sep.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Okt.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Nov.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Dez.94	0,00	26.100,00	26.100,00
Summe 1994	0,00	313.200,00	313.200,00
Monat	tats. verre.	Fremdvergleich	fehlende Mieten
Jän.95	0,00	26.200,00	26.200,00
Feb.95	0,00	26.200,00	26.200,00
Mär.95	0,00	26.200,00	26.200,00
Apr.95	0,00	26.200,00	26.200,00
Mai.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Jun.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Jul.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Aug.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Sep.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Okt.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Nov.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Dez.95	37.499,00	47.833,00	10.334,00
Summe 1995	299.992,00	487.464,00	187.472,00

## 2. Mietverhältnisse Gaststätte und OHG (Tz. 17):

Hinsichtlich die auf diesen Punkt entfallenden verdeckten Ausschüttungen wird auf die Entscheidung des UFS RV/0071-G/02 vom 28. Oktober 2004 verwiesen.

Ermittlung der verdeckten Ausschüttungen:

Jahr	1993	1994	1995
OHG (Durchschnitt)	938.097,00	938.097,00	938.097,00
M.	0,00	334.545,40	166.666,60
Summe	938.097,00	1.272.642,40	401.190,92
Zurechnung (gerundet)	938.000,00	1.272.000,00	401.000,00

## 3. Lohnzahlungen an G.G.:

Ergänzend zu den bisherigen Erwägungen des vom VwGH aufgehobenen Bescheides bleibt festzuhalten, dass es der Bw. trotz weitwendiger Ausführungen der behaupteten Betriebskausalität des geltend gemachten Aufwandes nicht gelungen ist, eine konkrete Vereinbarung zwischen ihr und G.G. nachzuweisen.

Dieser Berufungspunkt wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr aufrecht erhalten.

Ermittlung verdeckter Ausschüttungen:

Jahr	1993	1994	1995
Lohnaufwand inkl. Lohnnebenkosten	0,00	135.306,69	183.616,12

#### 4. Verzinsung Verrechnungskonto A.P. GmbH:

An der Eingangs erwähnten rechtlichen Beurteilung im bisherigen Verfahren RV/0071-G/02 vom 28. Oktober 2004 und den Überlegungen des VwGH wird festgehalten.

Wenn die Bw. ihre bisherige Auskunft in der Weise verstanden zu wissen vermeint, die Antwort nach der Werthaltigkeit der Forderung (nur) durch Einsicht in die Bilanzposition gegeben zu haben, verkennt sie wohl die Bedeutsamkeit der Fragestellung, zumal eine Einsichtnahme in eine Bilanzposition des eingereichten Jahresabschlusses auch dem UFS ohne größere Schwierigkeiten möglich war und es daher einer diesbezüglichen Fragestellung gar nicht bedurft hätte. Im Übrigen wollte der UFS der Bw. keine unrichtige Auskunftserteilung unterstellen. Wenn nun die Tatsache relativiert wird, die aushaftenden Forderungen wurden durch den Gesellschafter der schuldnerischen GmbH durch Übernahme in sein Verrechnungskonto und die Gutschreibung einer öffentlichen Förderung verringert, kann diesem Vorbringen keine entscheidungswesentliche Relevanz zuerkannt werden, zumal es für den Gläubiger letztendlich unbeachtlich ist, aus welchen Mitteln der Schuldner seine Verbindlichkeiten abdeckt und daher sein Innenfinanzierungspotential der Gesellschafter mobilisiert. Ob nun ein Barbetrag ins Gesellschaftsvermögen einfließt oder eine Schuldübernahme durch den Gesellschafter erfolgt, macht keinen Unterschied.

Ebenso kann sich der UFS der von der Bw. - fast einem Jahrzehnt nach Einbringung der Berufung später - ersonnenen feingliedrigen Differenzierung zwischen insolvenzrechtlicher Überschuldungsproblematik und Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin nicht anschließen, zumal sie selbst jahrelang als Gläubigerin die Forderung zum Nominalbetrag noch ausgewiesen hat und offenbar „glaubte“ den Forderungsbetrag auch erhalten zu können. Die Ausführung: *„Diese stillen Reserven könnten erst gehoben werden, wenn das Anlagevermögen verkauft werde, was auch in späteren Jahren geschehen ist.“* erweist sich als wenig hilfreich, zumal die Begründung einer Nichtüberschuldung mit vorhandenen stillen Reserven letztlich zu einem

Argument der Beliebigkeit mutiert, weil die Bewertung jahrelang als einbringlich gewerteten Forderungen, nunmehr aus Gründen der Verbesserung des eingenommenen Prozessstandpunktes in Abrede gestellt werden sollte. Warum diese stillen Reserven nicht auch noch die vergleichsweise geringe Forderung nach einer angemessenen Verzinsung nicht abdecken sollten, wurde von der Bw. nicht einmal behauptet.

Unklar und widersprüchlich bleiben auch die Ausführungen vom 26. Februar 2010, sie habe sich im gegenständlichen Zeitraum unbestritten in einer Sanierungsphase befunden. Hier dürfte sie das Interesse der Schuldnerin wieder mit ihrem eigenen verwechselt haben, räumt sie doch nochmals ausdrücklich ein, die Forderung würde im Endeffekt einbringlich sein und die Verzinsung der Forderung jedoch in keinem Zusammenhang stehen. Wie der Widerspruch zwischen der Einbringlichkeit der Hauptforderung und der angeblichen Uneinbringlichkeit der Zinsenforderung zu lösen sei, vermag sie nicht näher zu erklären. Wenn die Bw. dem UFS die angebliche Nichtthematisierung dieses angeblichen Widerspruches vorwirft, so übersieht sie, dass es nicht seine Aufgabe ist, die Bw. zu - aus ihrer Sicht betrachtet - entsprechenden Prozess- und Tatsachen**behauptungen** zu veranlassen.

Auch die ins Spiel gebrachte Bewertung, sie habe im Interesse der Gläubiger die Zinsenforderung deshalb nicht aktiviert, weil sie der Ansicht war, eine anzurechnende Verzinsung ließe die schuldnerische Gesellschaft im Jahresabschluss endgültig in die Insolvenz kippen lassen, überrascht doch, weil nunmehr die Interessen (fremder) Gläubiger offenbar wichtiger als die Wahrung eigener Gläubigerrechte sind, weshalb sich dieses Vorbringen wenig als stichhältig erweist.

Wie bereits schon mehrfach erwähnt, war es nicht Aufgabe der Bw. die Schuldnerin „auszufinanzieren“, weshalb ein Verzicht auf Zinsen und Mieten als nicht betrieblich, sondern causa societatis veranlasst anzusehen war. Im Übrigen konnte sie selbst im fortgesetzten Verfahren nicht näher zur Darstellung bringen, dass sich auch andere Gläubiger mit Ausnahme der durch anderweitige Sicherheiten abgesicherten Bank zu einem Stundungs- und Verzinsungsverzicht ohne Weiteres bereit gefunden hätten. Aus der bloßen Vorlage einer als „Bilanzprotokoll“ umschriebenen handschriftlichen Notiz „keine Verzinsung, weil AP Sanierungsfall“ können keine für die Bw. entscheidenden neue Hinweise gewonnen werden. Abgesehen davon sind die Abgabenbehörden bei der Würdigung abgabenrechtlicher Sachverhalte nicht an rechtliche Beurteilungen von Gläubigerbanken gebunden, weshalb darob auch nicht Beweis zu erheben war. Der Hinweis auf eventuelle Förderungen, die ausschließlich der Schuldnerin zu Gute kamen, als taugliches Argument gegen das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen, hatte sich schon im bisherigen Verfahren als wenig dienlich erwiesen.

Zusammenfassend kann angenommen werden, die unterbliebene Verzinsung der Forderung beruht auf gesellschaftlichen Rücksichtnahmen, welche selbst nach dem eigenen Vorbringen der Bw. unzweifelhaft vorliegen, auch wenn gegenständlich der Zuwendung das Verlangen Dritter (Bank, Subventionsgeber) nach Erbringung von entsprechenden Gesellschafterbeiträgen zur Sanierung der Schuldnerin zu Grunde liegt (VwGH 23.2.2010, 2005/15/0149).

Ermittlung verdeckter Ausschüttungen:

Jahr	1993	1994	1995
fehlende Zinsen	61.936,42	61.936,42	40.692,42

Hinsichtlich Tz. 20 Bw. und Mitgesellschafter und Stille Beteiligungen und Tz. 22 Abgrenzung Aufwendungen wird auf die der Bw. zugegangene bisherige Entscheidung verwiesen.

Gewinnermittlung durch Mehr-/Wenigerrechnung: Die Textziffern (Tz.) folgen dem Betriebsprüfungsbericht:

Tz.	verdeckte Ausschüttungen	1993	1994	1995
16	fehlende Miete AP	162.006,00	313.200,00	187.472,00
17	BG OHG	938.000,00	1.272.000,00	401.000,00
18	Lohnaufwand GG	0,00	135.306,69	183.616,12
19	Verzinsung AP	61.936,42	61.936,42	40.692,42
	ZWS	1.161.942,42	1.782.443,11	812.780,54
	vA	1.161.942,00	1.782.443,00	812.781,00
28	25%/22%/22%	290.485,50	392.137,46	178.811,82
	KESSt (gerundet)	290.486,00	392.137,00	178.812,00
25	Mehr-/Wenigerrechnung			
	Gewinn lt. HB	-275.116,81	-613.744,86	-284.340,83
23	USt-Passivierung	0,00	-33.455,00	-33.333,00
28	KESSt-Forderung FG	290.486,00	392.137,00	178.812,00
28	KESSt-Passivierung	-290.486,00	-392.137,00	-178.812,00
20	Verlustverre. FG	-387.664,58	-864.822,31	-400.662,08
20	Verlustverre. FG GmbH	-587.749,52	-1.311.182,20	-607.455,41
	berichtigter Bilanzgewinn	-1.250.530,91	-2.823.204,37	-1.325.791,32
	Einkommensermittlung			
25	Bilanzgewinn	-1.250.530,91	-2.823.204,37	-1.325.791,32
	verdeckte Ausschüttungen	1.161.942,00	1.782.443,00	812.781,00
	Personensteuern	5.000,00	15.000,00	15.000,00
	Aufwandsabgrenzung FG GmbH	0,00	-118.332,00	-133.652,00
	nicht steuerpfl. Erträge	0,00	-387.150,00	0,00
	Zwischensumme	-83.588,91	-1.531.243,37	-631.662,32
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-83.589,00	-1.531.243,00	-631.662,00
	nicht ausgleichf. IFB- Verluste	83.589,00	925.519,00	0,00

	zu verrechnende IFB-Verluste	0,00	0,00	0,00
	Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00	-605.724,00	-631.662,00
	Einkommen	0,00	0,00	0,00
	Körperschaftsteuer	0,00	15.000,00	15.000,00
	anrechenbare Steuer	0,00	0,00	-10,00
	Abgabenschuld	0,00	15.000,00	14.990,00

Beilagen: 3 Berechnungsblätter (Köst 1993-1995)

Graz, am 15. Dezember 2010